



Universidade do Minho
Escola de Economia e Gestão

Yaroslava Pomirkovana

Perceções sobre a mudança do POCAL
para o SNC-AP na Câmara Municipal do
Porto

Relatório do Estágio Curricular na Câmara Municipal
do Porto, na Direção Municipal de Finanças e
Património, Divisão Municipal de Tesouraria.

Mestrado em Economia Monetária, Bancária e
Financeira

Trabalho efetuado sob orientação dos:

Orientador Interno: Lúcia Lima Rodrigues

Orientadores Externos: Sónia Pinto;

Mário Azevedo

Setembro de 2018

Anexo 3

Declaração

Nome: Yaroslava Pomirkovana

Endereço eletrónico: pomirkovanyy@sapo.pt Telefone: 910113002

Número do Bilhete de Identidade 31309211 7 ZY4

Título dissertação: Perceções sobre a mudança do POCAL para o SNC-AP na Câmara Municipal do Porto

Orientador: Lúcia Lima Rodrigues

Ano de conclusão 2018

Dissertação do Mestrado em Economia Monetária, Bancária e Financeira

É autorizada a reprodução integral desta tese/trabalho apenas para efeitos de investigação mediante declaração escrita do interessado, que a tal se compromete.

Universidade do Minho, 31/08/201

Meus agradecimentos

Em primeiro lugar, quero agradecer aos meus pais e avó, Alla Pomirkovana, Roman Pomirkovanyy e Svitlana Bovenko, respetivamente. É graças ao seu apoio e amor incondicional que terminei a Licenciatura e estou agora terminar o Mestrado em Economia Monetária, Bancária e Financeira. É também a eles a quem tenho de agradecer infinitamente a confiança que depositaram em mim, ano após ano. Obrigada por todas as oportunidades que me proporcionaram! Obrigada por me darem tanto apoio, tanto carinho.

Quero agradecer à minha orientadora, a Professora Doutora Lúcia Lima Rodrigues. Nunca poderia ter desenvolvido esta dissertação sem a sua ajuda. Foi mentora, amiga e conselheira, que me ouviu e atendeu sempre que eu precisei de ajuda. Obrigada por tudo.

Quero também agradecer aos meus orientadores na Câmara Municipal do Porto (CMP), Sónia Pinto e Mário Azevedo pela disponibilidade em ajudar-me, pela simpatia, amizade e pela motivação que me transmitiram para concluir este projeto de estágio. Aproveito para agradecer também a toda a equipa por me aceitar e tratar de uma forma excelente.

Desejo agradecer ao Professor Félix Meireis (ISCAP) pelos conselhos preciosos e pela dedicação com que me ajudou na resolução das minhas dúvidas do projeto do estágio.

Quero agradecer ao meu namorado, Paulo Sousa, que me ajudou nesta etapa tão intensiva da minha vida, por sempre corrigir o meu português e ouvir os meus desabafos quando o projeto corria menos bem. Por sempre me dar apoio e incentivo em acabar o curso. Por tudo que faz por mim todos os dias. Obrigada!

Quero agradecer aos meus amigos (Pedro, Mariana, Helena, Patrícia e Luís) e em especial a Maria Azevedo, Hugo Veiga e Patrícia Teixeira que corrigiram grande parte do meu trabalho e sempre se mostraram dispostos a ajudar. Não posso pedir mais e melhor, pois já tenho os melhores amigos do mundo. São poucos, mas que valem a pena.

Ainda deixo um agradecimento especial aos professores que, ao longo do mestrado, me ensinaram mais do que está no plano curricular, que me motivaram e sempre tentam ser em primeiro lugar amigos e só depois professores.

Por fim, quero agradecer a Universidade do Minho por fazer de tudo para se tornar a minha segunda casa, pela incrível experiência que me proporcionou e pela oportunidade que me ofereceu de conhecer novas pessoas e criar amizades. Agradeço à minha turma por estar sempre unida, com um ambiente saudável e amigável.

Obrigada a todos os que me ajudaram e apoiaram e peço desculpa se me esqueci de referir alguém.

Resumo

O Relatório de estágio tem como o objetivo estudar a mudança que a Câmara Municipal do Porto (CMP), mais especificamente a Direção Municipal de Finanças e Património, está a fazer no sistema contabilístico (mudança do POCAL para o SNC-AP). Para além disso, também estudei as perceções dos funcionários face a esta mudança.

A revisão da literatura começa por contar uma parte da história do sistema contabilístico português para enquadrar na realidade dos dias de hoje e ao mesmo tempo fornecer bases sólidas para o estudo prático. Esta literatura é composta por vários autores que elaboraram os seus modelos acerca da perceção sobre a mudança contabilística e a preparação da mesma, tendo sido usado o modelo de Fontes et al. (2016) na preparação de um guião para realizar as entrevistas semiestruturadas. Adicionalmente, contextualizei o meu local de estágio para perceber a realidade em estudo.

A seguir às entrevistas realizei o tratamento dos dados. Para isso as entrevistas foram gravadas, transcritas e codificadas para chegar aos resultados.

Os resultados apontam para uma perceção positiva dos funcionários da CMP relativamente ao novo normativo e à mudança que se espera que irá acontecer em 2019. A maioria dos entrevistados acha que a adoção do SNC-AP fará com que Portugal apresente contas mais fiáveis e mais transparentes. Isso irá, consecutivamente, aumentar a reputação de Portugal na União Europeia. Também todos os entrevistados apontaram certas dificuldades nos sistemas informáticos atuais, que gostavam que fossem corrigidos no novo software em SNC-AP. Apesar disso, vários entrevistados revelam um compromisso com o sistema contabilístico anterior. Conclui ainda que o adiamento da entrada em vigor do SNC-AP, que foi notificada nos últimos dias de dezembro de 2017, não foi bem aceite, dado que a CMP se encontrava pronta para efetuar a mudança.

Abstract

The internship report focuses on studying the changes from POCAL to SNC-AP that the City Council of Porto, more specifically the Municipal Directorate of Finance and Heritage, is doing in the accounting system. In addition, I also studied employee's perceptions of this change.

The literature review begins by analysing the history of the Portuguese accounting system to obtain solid bases for the practical study. This literature is composed of several authors who elaborated their models about the preparation and perception of the accounting change. The model of Fontes et al. (2016) was the base of semi-structured interviews that were conducted in this study. Additionally, to a better contextualization of the study, I present the entity where my internship was developed.

Following the interviews, I performed the data processing, which consisted in converting the interviews into text and coding them to get results.

The results point to a positive perception of the employees of the City Council of Porto regarding the new accounting regime that it is expected to be in force from 2019 onwards. The majority of the interviewees believe that the new accounting system will make Portugal more accountable and more transparent. Consecutively, this will, increase Portugal's reputation in the European Union. All the interviewees pointed out certain difficulties with the present software, that they hope to be fixed in a new version based on SNC-AP. Despite the problems with the current accounting system, many of the interviewees have revealed some type of commitment to the previous accounting system. It can also be concluded that the postponement of the entry of the SNC-AP, which was notified in the last days of December 2018 was not well accepted since interviewees belied that they were ready to face the accounting change .

Índice

Lista de Abreviaturas e Siglas	8
1. Introdução	9
2 Revisão da Literatura.....	11
1.1 Evolução histórica do Sistema Contabilístico Português Público.....	11
1.1.1 Do POCAL ao SNC-AP	11
1.1.2 As <i>International Public Sector Accounting Standards</i> (IPSAS) e as Normas de Contabilidade Pública (NCP).....	13
1.1.3 O SNC-AP	14
1.2 Perceção sobre a mudança contabilística	22
1.2.1 Fatores individuais	23
1.2.2 Fatores técnicos	26
1.2.3 Fatores situacionais.....	27
1.2.4 Fatores associados ao processo de mudança	28
1.3 Preparação para a Mudança	31
3 Câmara Municipal do Porto	34
4 Método de investigação.....	37
5 Resultados	42
6 Conclusões.....	72
7 Referências.....	76
8 Legislação	84
9 Apêndice.....	86

Índice das Tabelas

Tabela 1-Normas do SNC-AP	17
Tabela 2-Entrevistados.....	39
Tabela 3- Resumo das respostas às perguntas estratégicas dos entrevistados com percepção negativa	41
Tabela 4-Percepções sobre a mudança e a idade	42
Tabela 5-Níveis de educação.....	43
Tabela 6-Percepções sobre a mudança e níveis de educação	44
Tabela 7-Percepções sobre a mudança e anos de experiência.....	46
Tabela 8-Percepções sobre a mudança e o compromisso com valores contabilísticos tradicionais	48
Tabela 9-Percepção sobre a mudança e disposição para a mudança.....	50
Tabela 10 - Percepção sobre a mudança e a formação	53
Tabela 11 - Percepção relacionada com interesses/grupos funcionais	54
Tabela 12 - Percepção sobre a mudança e os fatores técnicos	56
Tabela 13 - percepções sobre a mudança e os fatores de ambiente nacional e local.....	58
Tabela 14 - Percepções sobre a mudança e a implementação do SNC-AP	60
Tabela 15 - Percepção sobre a mudança e o aumento da reputação pelo uso de normas internacionais.....	61
Tabela 16 - Percepção sobre a mudança e participação.....	63
Tabela 17 - Percepção relacionada com comunicação	65
Tabela 18 - Percepção relacionada com definições de calendário de implementação	67
Tabela 19 - Percepção sobre a mudança e legitimidade.....	68
Tabela 20 - Percepção sobre a mudança e dificuldades com software	70
Tabela 21 - Perguntas das entrevistas relacionadas com revisão da literatura.....	86

Índice das Figuras

Figura 1-Organograma de Direção Municipal de Finanças e Património35

Figura 2- Preceção sobre os fatores de ambiente interno e ambiente nacional58

Índice dos Gráficos

Gráfico 1-Anos de experiência45

Gráfico 2-Compromisso com valores contabilísticos tradicionais47

Gráfico 3- Posição dos entrevistados relativamente ao adiamento e à calendarização da implementação do SNC-AP nas Autarquias Locais66

Lista de Abreviaturas e Siglas

AIRC – Associação de Informática da Região Centro

CNC - Comissão de Normalização Contabilística

CNCAP – Comissão da Normalização Contabilística da Administração Pública

DGAL – Direção Geral das Autarquias Locais

IAS – *International Accounting Standards*

IFAC – *International Federation of Accountants*

IFRS – *International Financial Reporting Standards*

IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*

JV – Justo Valor

LEO – Lei de Enquadramento Orçamental

NCP – Normas de Contabilização Pública

PCM – Plano das Contas Multidimensional

POCAL – Plano Oficial das Autarquias Locais

POC-Educação - Plano Oficial de Contabilidade para Setor de Educação

POCP – Plano Oficial da Contabilidade Pública

RAFE - Reforma de Contabilidade Pública

SATAPOCAL - Subgrupo de Apoio Técnico à Aplicação do Plano Oficial de Contabilidade para Autarquias Locais

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

SNC-AP – Sistema de Normalização Contabilística para a Administração Pública

SNC-Setor não lucrativo – Sistema de Normalização Contabilística para o setor não lucrativo

1. Introdução

No âmbito do mestrado em Economia Monetária, Bancária e Financeira realizei o estágio curricular na Câmara Municipal do Porto (CMP), na Divisão Municipal de Tesouraria da Direção Municipal de Finanças e Património entre 1 de setembro de 2017 e 15 de abril 2018, o que me permitiu colocar em prática alguns dos conhecimentos adquiridos ao longo do mestrado.

Com o estágio acima referido pretendo estudar as mudanças do Plano Oficial das Autarquias Locais (POCAL) para o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP) que a CMP, mais especificamente a Direção Municipal de Finanças e Património vai adotar. Pretendo mais especificamente estudar as perceções sobre o novo referencial contabilístico (em contraponto ao POCAL), as principais dificuldades sentidas na adaptação ao novo referencial e até que ponto o adiamento do SNC-AP (decidida nos últimos dias de dezembro de 2017) foi dececionante ou foi considerado necessário.

A transição do POCAL para o SNC-AP estava prevista para 1 de janeiro de 2018, no entanto a Circular do Secretário de Estado das Autarquias Locais decidiu prorrogar por um ano o prazo estabelecido no Art.18 do Decreto-lei nº.192/2015, de 11 de setembro, na relação dada pelo Decreto-Lei nº.85/2016, de 21 de dezembro. Assim, o SNC-AP apenas entrará em vigor a 1 de janeiro de 2019 para o subsector da administração local.

É comumente aceite a ideia que o sistema contabilístico de um país é determinado pelo seu meio envolvente, político, económico, social e legal (Rodrigues *et al.*, 2011, Hopwood, 1983). Por este motivo este trabalho apresenta a mudança contabilística prevista no seu contexto, apresentando a perspetiva histórica e o contexto atual de mudança.

A realização do meu estágio pretende contribuir para a identificação das dificuldades encontradas em processos de mudança contabilística, nomeadamente identificando as perceções sobre essa mudança e como os agentes da mudança se preparam para ultrapassar certas dificuldades, nomeadamente através da formação e da mudança nos softwares informáticos. Ao mesmo tempo assegurei todas as tarefas e atividades que me foram propostas de forma a garantir um bom estágio, tentando ser sempre útil, eficaz, autónoma e profissional.

Este trabalho usa como metodologia entrevistas aos funcionários da CMP, que foram conduzidas usando um guião que foi preparado com base na literatura inicialmente estudada. Esta literatura inclui modelos prévios que apoiam o estudo da perceção sobre mudança contabilística e preparação para essa mudança.

Por outro lado, foi também o meu primeiro contacto com o mundo do trabalho numa Divisão Municipal de Tesouraria da Direção Municipal de Finanças e Património, como meio de preparação para uma carreira futura na área de finanças.

Este trabalho está estruturado da seguinte forma: em primeiro lugar, apresento a revisão da literatura que é a base do meu trabalho teórico e subdivide-se em: evolução histórica do sistema contabilístico português público que por sua vez se subdivide em: do POCAL ao SNC-AP, as *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*, as Normas de Contabilidade Pública (NCP) e, por fim, o SNC-AP. A seguir a revisão de literatura foca-se na perceção de mudança que inclui fatores individuais, fatores técnicos, fatores situacionais, alteração dos fatores de processo e variação contextual esperada. A revisão da literatura apresenta não só os artigos prévios no tema, como um quadro teórico de análise. Em seguida apresento o meu local do estágio, a CMP. Consecutivamente abordarei a metodologia a adotar no estudo empírico. Apresento de seguida os principais resultados obtidos, e por fim, são apresentadas as conclusões globais do estágio curricular, principais limitações e pistas para trabalhos futuros.

2 Revisão da Literatura

1.1 Evolução histórica do Sistema Contabilístico Português Público

1.1.1 Do POCAL ao SNC-AP

Até ao início dos anos 90 o sistema de contabilidade pública tinha como objetivo o controlo das execuções orçamentais e descrição das operações. Devido a estes objetivos, o sistema unigráfico era o sistema mais relevante na administração pública portuguesa. Depois, com a entrada de Portugal na União Europeia, houve reformas substanciais que modificaram o sistema contabilístico português, nomeadamente através da Reforma de Administração Financeira do Estado (RAFE) em 1990 e a implementação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) a partir de 1997. Assim, alteramos a nossa visão de uma contabilidade focada no orçamento para a prestação de informações orientada para a tomada de decisões (Almeida, 2017).

A reforma da contabilidade autárquica teve o seu início no Decreto-Lei 243/79, que na altura uniformizou a contabilidade das autarquias locais e serviços públicos, que estava prevista no Orçamento do Estado. Na mesma linha de pensamento, o Decreto-Lei 341/83 introduziu a obrigatoriedade de utilização de um plano de atividade e a classificação funcional da despesa. Como o diploma não previa as normas de execução da contabilidade das autarquias locais, foi emitido o Decreto Regulamentar nº. 92-C/84. No entanto, mesmo com essas alterações a contabilidade pública era incipiente, houve a necessidade de saber a composição do património autárquico e para tal foi publicado o Decreto-Lei 226/1993. Só posteriormente, o Decreto-Lei nº. 232/97 foi aprovado (POCP), que obrigava todos os organismos da Administração Central, Regional e Local a ter contabilidade orçamental, patrimonial e analítica. Ficou prevista a adaptação do POCP à contabilidade das autarquias locais, o que aconteceu com o Decreto-Lei 54-A/99

(Carvalho *et al.*, 2006). Em função de alguns limites que foram estabelecidos, a maioria das freguesias caiu no designado regime simplificado, no qual não é obrigatória a contabilidade patrimonial e onde o nível de prestação de contas é reduzido. O POCP foi durante os últimos vinte anos um instrumento de apoio aos gestores e permitiu a disponibilização da informação aos diferentes agentes e interessados que efetivamente o implementaram (Araújo, 2006).

Também a necessidade de elaborar as estatísticas baseadas na Contabilidade Nacional era um objetivo do POCP, que não foi conseguido. Uma outra dificuldade que existia é que o POCP e o POC empresarial, não têm uma estrutura conceptual. O POCP tinha sido baseado no POC empresarial, que foi revogado, e que com o seu desaparecimento em 2010, fez com que o POCP perdesse as suas raízes concetuais. Por outro lado, o POCP foi emitido em 1997 e nunca foi atualizado, mantendo-se estagnado numa Administração Pública que apresenta cada vez mais complexidade (os casos das parcerias público-privadas e o escândalo com os “swaps” são exemplos da falta de resposta do POCP).

Em relação à matéria de consolidação de contas, apenas o POC – Educação, plano setorial aprovado pela portaria nº. 794/2000, de 20 de setembro, para o setor da educação, definia regras para o efeito, o que implicou a necessidade de emissão pela CNCAP (Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública), em 2010, de uma orientação sobre as regras de consolidação aplicáveis. Um procedimento muito semelhante foi adotado pela Direção Geral das Autarquias Locais (DGAL) que através de SATAPOCAL (Subgrupo de Apoio Técnico à Aplicação do Plano Oficial de Contabilidade para Autarquias Locais), também emitiu orientações para a consolidação de contas nos municípios (Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro).

Após 19 anos da implementação do POCAL, muita coisa mudou na contabilidade, principalmente no setor privado que adotou o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) e no setor não lucrativo (SNC – Setor não lucrativo), sistemas baseados nas Normas Internacionais. Estas mudanças tornaram necessário ao ajustamento das

normas contabilísticas para o setor público às normas internacionais (Gomes et al., 2015).

Devido a várias dificuldades sentidas e já apontadas na contabilidade pública, em 2015 surgiu um novo sistema contabilístico: o SNC-AP através do Decreto-Lei 192/2015 que mantém os sistemas de contabilidade orçamental, financeira e contabilidade de gestão (Silva & Costa, 2008). O SNC-AP assenta numa estrutura concetual da informação financeira pública convergente com as IPSAS. O SNC-AP é ainda composto por uma estrutura conceptual, 27 normas, um plano de contas multidimensional (PCM), as notas de enquadramento ao PCM, (Portaria n.º 189/2016, de 14 de julho) e um regime simplificado (Portaria 218/2016).

1.1.2 As *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) e as Normas de Contabilidade Pública (NCP)

Na nossa economia atual portuguesa temos vários exemplos de empresas grandes não cotadas que adotaram voluntariamente as *International Financial Reporting Standards* (IFRS) por acreditarem que este sistema traria benefícios (Guerreiro *et al.*, 2012). Além disso, as empresas cotadas na bolsa desde 2005 a 2010 foram obrigadas à utilização simultânea das normas nacionais e internacionais.

Desde 2010 (Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho), que o setor privado em Portugal usa o SNC, que tem por sua base as IFRS e as *International Accounting Standards* (IAS). Após a CNC ter sido reestruturada em 2012 (Decreto-lei 134/2012 de 29 de junho), criando o Comité de Normalização Contabilística Público (CNCP), os trabalhos conducentes à normalização contabilística internacional para entidades do setor público, baseada nas IPSAS, iniciaram-se no início de 2013, tendo o Sistema de Normalização Contabilística para Administração Pública(SNC-AP) aparecido em 2015. O SNC-AP tem na sua base as Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (vulgarmente designadas por IPSAS. Tal como aconteceu no setor privado, também é expectável que as IPSAS apresentem muitos benefícios para o setor público português.

Um dos benefícios esperados, por exemplo, é o aumento da comparabilidade das contas públicas nacionais com outros países, em especial da União Europeia.

As IPSAS são emitidas pela *International Federation of Accountants* (IFAC) como normas globais de relato financeiro de alta qualidade para aplicação pelas entidades do setor público que não sejam empresas mercantis governamentais (Rodrigues, 2015).

Fazendo uma breve comparação das Normas de Contabilidade Pública (NCP) com as IPSAS verificamos que 25 das 27 normas são baseadas nas IPSAS. Portugal sentiu necessidade de criar mais duas normas de contabilidade que não têm origem internacional. Assim sendo, a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) criou a NCP 26 que se designa por “Contabilidade e relato orçamental”, e a NCP 27 “Contabilidade de Gestão”.

Essa comparação entre as IPSAS e as NCP deu origem a vários estudos e opiniões críticas. França (2013) analisou diversos contributos que as novas normas poderão trazer a nível nacional. Outros autores (por exemplo, Jorge, 2012) também defendem a ideia que as normas internacionais constituem as melhores práticas a ser seguidas pela contabilidade pública em Portugal. Gomes *et al.* (2015) chegaram à conclusão de que existem várias pessoas e entidades interessadas na implementação do novo sistema.

1.1.3 O SNC-AP

O SNC-AP foi aprovado por Decreto-Lei 192/2015 de 11 de setembro de 2015 e entrou em vigor em 2019, com algumas exceções como as estabelecidas no Decreto-lei de Execução Orçamental para 2018, como foi o caso das Autarquias Locais.

“O SNC-AP passa a contemplar os subsistemas de contabilidade orçamental, contabilidade financeira e contabilidade de gestão. O SNC -AP assenta, nomeadamente: i) numa estrutura concetual da informação financeira pública; ii) em normas de

contabilidade pública convergentes com as IPSAS; iii) em modelos de demonstrações financeiras; iv) numa norma relativa à contabilidade orçamental; v) num plano de contas multidimensional; e vi) uma norma de contabilidade de gestão.” (Decreto-Lei 192/2015 de 11 de setembro, parágrafo 18).

Haverá sempre quem diga que o projeto de implementação do SNC-AP é ambicioso, mas há outras opiniões que referem que esta mudança já vem muito tarde. Um dos objetivos deste sistema é trazer mais transparência, harmonização e credibilidade às contas públicas. As características principais da informação financeira que será construída de acordo com o novo sistema são: a relevância, fiabilidade, compreensibilidade, oportunidade, comparabilidade e verificabilidade (Rua, 2015).

Algumas entidades da administração pública, como a CMP, já há muito tempo que usam a contabilidade na base de acréscimo. A CMP foi uma das pioneiras a utilizar o sistema POCAL em 2001, de acordo com a informação disponível no Relatório de Gestão & Contas da CMP de 2001.

O SNC-AP era para entrar em vigor em janeiro de 2017, no entanto nessa altura não existiam condições técnicas, legais e institucionais para a entrada em vigor do novo referencial contabilístico. Devido a esse facto o governo decidiu criar um plano de ação para a implementação do SNC-AP e adiar a respetiva entrada em vigor para 1 de janeiro 2018. Esta alteração aprovada pelo Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro de 2016. No dia 28/12/2017, a CMP teve conhecimento via AIRC¹ (2017) da Circular do Gabinete de Sua Excelência o Senhor Secretário de Estado das Autarquias Locais, pela qual foi prorrogado por um ano o prazo de entrada em vigor do SNC-AP no Subsetor da Administração Local, ou seja, a nova data prevista para a entrada do SNC-AP é 1 de janeiro de 2019.

¹ Associação de Informática da Região Centro, que é uma unidade empresarial do Setor das Sociedades não Financeiras Públicas, cuja principal atividade é a produção de software e fornecimento de produtos e serviços, dirigidos preferencialmente à administração pública local

Acredita-se que o uso do SNC-AP deverá ser aplicado em todos os níveis das administrações públicas, e irá criar mais e melhor informação financeira que mostre não só os fluxos de caixa como a execução dos orçamentos aprovados, mas também os seus ativos e outros direitos, bem como os passivos e outras responsabilidades, e os seus resultados económicos. Também apresenta algumas alterações nas demonstrações de execução orçamental, tornando a consolidação de contas mais fácil (Carvalho & Carreira, 2016).

As principais linhas gerais do SNC-AP são: a contabilidade financeira deve fazer-se na base do acréscimo; a necessidade de uma estrutura conceptual que estabelece os princípios basilares que estão subjacentes à construção das normas de contabilidade pública (NCP); um conjunto de 27 NCP (Gomes *et al.*, 2015) específicas para o registo de transações e outros eventos, incluindo uma norma relativa à Contabilidade e Relato Orçamental; um plano de contas detalhado e um conjunto de modelos harmonizados para apresentação de demonstrações financeiras e orçamentais.

O SNC-AP surge também por causa da necessidade de estender a base de acréscimo, necessária para as Contas Nacionais. Houve a necessidade de melhorar a qualidade de informação orçamental e financeira (Gama, 2016).

O Plano de Contas Multidimensionais (PCM) foi considerado elemento essencial da contabilidade pública e do SNC-AP, pois “assegura a classificação, registo e relato das transações e acontecimentos de uma forma normalizada, sistemática e consistente”, tal como é referido no Ponto 1 do Anexo III do Dec. Lei nº 192/2015.

O SNC-AP é composto por 27 normas que podem ser divididas em três classes como segue na figura a seguir:

Normas do SNC-AP
Contabilidade Financeira (NCP 1-25)
NCP 1 - Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras
NCP 2 - Políticas Contábilísticas, Alterações em Estimativas Contábilísticas e Erros
NCP 3 - Ativos Intangíveis
NCP 4 - Acordos de Concessão de Serviços: Concedente
NCP 5 - Ativos Fixos Tangíveis
NCP 6 - Locações
NCP 7 - Custos de Empréstimos Obtidos
NCP 8 - Propriedades de Investimento
NCP 9 - Imparidade de Ativos
NCP 10 - Inventários
NCP 11 - Agricultura
NCP 12 - Contratos de Construção
NCP 13 - Rendimento de Transações com Contraprestação
NCP 14 - Rendimento de Transações sem Contraprestação
NCP 15 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
NCP 16 - Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio
NCP 17 - Acontecimentos Após a Data de Relato
NCP 18 - Instrumentos Financeiros
NCP 19 - Benefícios dos Empregados
NCP 20 - Divulgações de Partes Relacionadas
NCP 21 - Demonstrações Financeiras Separadas
NCP 22 - Demonstrações Financeiras Consolidadas
NCP 23 - Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos
NCP 24 - Acordos Conjuntos
NCP 25 - Relato por Segmentos
Contabilidade Orçamental (NCP 26)

NCP 26 - Contabilidade e Relato Orçamental
Contabilidade de Gestão (NCP 27)
NCP 27 - Contabilidade de Gestão

Tabela 1-Normas do SNC-AP

A contabilidade financeira possibilita às Autarquias Locais contabilizar todos os movimentos que afetam a posição financeira, como o Art.º 4 do Decreto-Lei 192/2015 de 11 de setembro diz: “A contabilidade financeira, que tem por base as normas internacionais de contabilidade pública, doravante designadas por IPSAS, permite registar as transações e outros eventos que afetam a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de uma determinada entidade.”

A contabilidade orçamental vai tratar da contabilização dos processos orçamentais (preparação do orçamento, consideração das propostas de orçamento, aprovação do orçamento proposto e, finalmente, executar o orçamento aprovado) e isso é esclarecido no Artº.4 do Decreto-Lei 192/2015 de 11 de setembro que diz: “A contabilidade orçamental visa permitir um registo pormenorizado do processo orçamental.”

Por fim, a contabilidade de gestão que fecha o ciclo de normalização do SNC-AP vai avaliar os serviços que as Autarquias Locais executaram durante o ano para o bem público, uma vez que a principal diferença entre setor privado e público é que o setor público não tem por objetivo o lucro, mas sim a satisfação das necessidades públicas. O Art.º 4 do Decreto-Lei 192/2015 de 11 de setembro diz: “A contabilidade de gestão permite avaliar o resultado das atividades e projetos que contribuem para a realização das políticas públicas e o cumprimento dos objetivos em termos de serviços a prestar aos cidadãos.”

Há autores como Monteiro (2016) que defendem que as 27 normas podem ser divididas em 5 grupos. Os 5 grupos são:

- Forma e conteúdo de apresentação do relato financeiro, orçamental e de gestão (Estrutura e Conteúdo das DF, NCP 1; Políticas Contabilísticas, NCP 2; Divulgações de Partes Relacionadas, NCP 20; Contabilidade e Relato Orçamental, NCP 26; Relato por Segmentos, NCP 25; Contabilidade de Gestão, NCP 27).
- Outro grupo está relacionado com o ativo não corrente: ativos tangíveis e intangíveis, as locações, as propriedades de investimento e as imparidades de ativos geradores de caixa (Ativos Intangíveis, NCP 3; Ativos Fixos Tangíveis, NCP 5; Locações, NCP 6, Propriedades de Investimento; NCP 8, Imparidade de Ativos Geradores de Caixa, NCP 9).
- O terceiro grupo é o das transações comuns ao setor público, como os inventários, os rendimentos com contraprestações, os instrumentos financeiros, as provisões e os benefícios dos empregados (Custos de Empréstimos Obtidos, NCP 7; Inventários, NCP 10; Agricultura, NCP 11; Contratos de Construção, NCP 12; Rendimentos de Transações com Contraprestação, NCP 13; Provisões, Passivos e Ativos Contingentes, NCP 15; Efeito de Alteração da Taxa de Câmbio, NCP 16; Acontecimentos Após Data Balanço, NCP17; Instrumentos Financeiros, NCP18; Benefícios dos Empréstimos, NCP 19).
- O quarto grupo refere-se à consolidação e investimentos financeiros. (Demonstrações Financeiras Separadas, NCP 21, Demonstrações Financeiras Consolidadas, NCP 22; Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos, NCP 23; Acordos Conjuntos, NCP 24).
- Por fim, o quinto grupo é de matérias específicas do setor público como ativos tangíveis e intangíveis históricos, como os bens do domínio público e infraestruturas e rendimentos sem contraprestação e acordos de concessão. (Património histórico/Bens domínio público/Infraestruturas, NCP 3 e 5, Acordos de Concessão: Concedente, NCP 4, Rendimentos de Transações sem Contraprestação, NCP 14, Imparidade de Ativos Não Geradores Caixa, NCP 9).

Há outros autores que apresentam o SNC-AP em cinco pilares, que são: estrutura concetual da contabilidade financeira, 27 normas da contabilidade pública (NCP 1 a 25

normas de Contabilidade Financeira; NCP 26, Contabilidade de Relato Orçamental; NCP 27, Contabilidade de Gestão), Plano de Contas Multidimensional (PCM) modelos das demonstrações orçamentais e modelos das demonstrações financeiras (Carvalho & Carreira, 2016.).

Alguns dos exemplos existentes na literatura que trata do SNC-AP são sobre o tratamento dos Ativos Intangíveis que não considera o modelo de revalorização com base no Justo Valor (JV), embora haja possibilidade de revalorização dependente de critérios definidos pelos decretos-lei. Os Ativos Fixos Tangíveis também não terão revalorização baseada no JV, só se houver permissão através de decretos-lei (Silva *et al.*, 2016).

Outro aspeto importante que devemos analisar na implementação do SNC-AP consiste em saber se podemos reconhecer os ativos de património histórico, artístico e cultural e se for possível como devemos medi-los. Relativamente à mensuração do JV como determinar o valor de mercado desses ativos tangíveis tal como dos intangíveis. Também o problema pode consistir no modo de determinar a eventual perda por imparidade dos ativos quando não existe um mercado regular e o valor de uso não for possível de determinar (Carreira *et al.*, 2016).

Uma outra área onde se podem encontrar grandes desafios prende-se com os investimentos financeiros e o processo de consolidação de contas. Neste caso podemos questionar como determinar o perímetro ou perímetros de consolidação (orçamental e financeiro)? Como aplicar de acordo com as normas o conceito de controlo e influência significativa dos investimentos detidos por entidades públicas? E como é que isto conflitua com o poder soberano do Estado? Como determinar uma eventual perda por imparidade de tais investimentos tendo em conta, por exemplo, o pressuposto da continuidade ou do valor social intrínseco e não apenas numa perspetiva económica de uma entidade pública?

Esta grande reforma do SNC-AP vai necessitar do esforço de todos os envolvidos na contabilidade. Estes incluem os profissionais e também todos os que têm

responsabilidade por tomar decisões relativas ao reconhecimento e à mensuração de algumas transações e acontecimentos específicos. Como transações sem contraprestação ou julgamentos que sejam necessários para considerar um ativo ou passivo real ou contingente e a decisão do reconhecimento no balanço ou apenas divulgação em notas anexas, como no caso das provisões e passivos contingentes.

Os diferentes desafios, para além de natureza técnica, prendem-se também com a gestão da mudança, para que o sucesso do projeto seja garantido. Compete ao Ministério das Finanças proceder ao reforço das competências na contabilidade na base do acréscimo em todo o universo das entidades públicas.

Um outro problema identificado recai na revisão dos sistemas de informação em uso em todas as entidades das administrações públicas. Para dar resposta às novas exigências de informação, e ao estabelecimento de mecanismos adicionais de controlo interno que permitam monitorizar o novo processo contabilístico, fluxos das transações, é preciso garantir que a informação a produzir é completa, fiável e cumpre os requisitos do sistema. O novo sistema de contabilidade está a ser desenvolvido pela Associação de Informática da Região Centro (AIRC).

Relativamente ao SNC-AP estão previstos dois regimes de funcionamento. O regime simplificado, aplicável às microentidades e pequenas entidades, e o regime geral, aplicável a todas as outras entidades. As entidades sujeitas ao regime geral devem adotar a estrutura conceptual da informação financeira, todas as NCP (27 normas), modelos das demonstrações financeiras da NCP 1, modelos das demonstrações orçamentais da NCP 26, e plano das contas multidimensional. As pequenas entidades têm que aplicar a NCP-PE (que é resumo simplificado das 25 NCP), NCP 26 – Contabilidade Orçamental, a NCP 27 Contabilidade de Gestão e o PCM. As microentidades aplicam a NCP 26 Contabilidade Orçamental e fazem divulgação do inventário do património (Rua, 2016).

Devido a esta revisão da literatura percebemos que em Portugal as normas da contabilidade pública registaram uma evolução ao longo do tempo. Assim, a gestão das

contas públicas caracteriza-se pela necessidade de reforço da responsabilidade, do compromisso e da transparência nas transações realizadas na esfera pública (David & Abreu, 2016).

1.2 Perceção sobre a mudança contabilística

A perceção sobre a mudança traduz-se em como é que nós percebemos a mudança que irá ocorrer e quais são as reações que temos. Weick (1985) definiu a perceção como o processo pelo qual cada pessoa sente a realidade e chega a um entendimento particular.

Neste trabalho é usado o modelo de Fontes *et al.* (2016) para estudar a perceção da mudança do POCAL para o SNC-AP na Câmara do Porto. Existe ainda pouca literatura que aborde como as principais mudanças no sistema de relato financeiro são percebidas pelas partes interessadas (Rees & Chandler, 2004). Este facto é muito preocupante, uma vez que a opinião das partes interessadas no assunto é de grande importância, e, pode mesmo influenciar todo o processo de mudança. Controlar a perceção dos participantes é o primeiro passo para controlar a mudança em si, pois uma avaliação aprofundada das perceções dos indivíduos sobre as iniciativas da mudança ajudará a identificar potenciais obstáculos da mesma (Jermias, 2001). “Uma avaliação aprofundada das perceções dos indivíduos sobre as iniciativas de mudança ajudará a identificar possíveis obstáculos à mudança” (Fontes *et al.*, 2016).

Os autores do artigo que é usado como base do estudo desenvolveram quatro categorias de perceção sobre a mudança, que são: fatores individuais, fatores técnicos, fatores situacionais e fatores relacionados com o processo de mudança. Dentro de cada categoria há vários fatores, dos quais falarei posteriormente, pois são importantes para perceber os pontos de vista das partes interessadas em relação à alteração do relato financeiro.

Para poder estudar o impacto que as alterações no sistema contabilístico terão sobre os preparadores da informação financeira não podemos limitar a pesquisa exclusivamente aos temas económico e contabilístico, temos também de alargar o trabalho para as áreas sociais. A contabilidade é uma prática social, uma ciência social, que deve ser estudada dentro dos contextos económico, social e político. Esta ciência não é um conjunto de técnicas de medição objetivamente neutras (Humphrey & Scapens, 1996; Hopwood & Miller, 1994).

1.2.1 Fatores individuais

Já existe uma boa base de literatura que trata o processo de mudança, os fatores que influenciam a mesma e os fatores que aceleram ou desaceleram o processo de transformação. Weick (1985) enuncia os fatores que influenciam a opinião pessoal sobre a mudança. Esses fatores são: a idade, o nível da educação e experiência, o compromisso para com os valores contabilísticos tradicionais, a disposição para a mudança, o impacto que essa mudança irá trazer no trabalho, a utilidade das novas demonstrações financeiras, exigências e grupo funcional. Tal como Fontes *et al.* (2016) irei analisar cada um desses fatores a seguir.

Idade

A idade tem um peso considerável nos valores e hábitos das pessoas (Tamayo, 1988). As pessoas mais velhas são mais resistentes à mudança do que jovens. Isso é justificado pelo facto das pessoas mais velhas sofrerem uma certa desatualização de competências ao longo dos anos e também por causa dos mais jovens estarem mais abertos a novas experiências (Kanfer & Ackerman, 2004). Desta forma, para as pessoas mais idosas torna-se mais complicado processar novas informações ou aprender novas habilidades. As pessoas mais velhas costumam precisar de ajuda para se adaptar às mudanças (Caldwell *et al.*, 2004). Por este motivo, os mais jovens têm maior facilidade em perceber

as novas formas de relato financeiro. Aplicando esta proposição ao tema principal da dissertação, os funcionários mais jovens da CMP terão maior facilidade de passar do POCAL para o SNC-AP, pois serão mais flexíveis à mudança.

Níveis de educação

A educação é essencialmente um ato de conhecimento e da consciencialização. Outro aspeto que influencia a perceção da mudança é o nível de educação (Anderson, 1995). As pessoas com mais habilitações académicas tendem a ter maior facilidade em processos de mudança, já que os seus conhecimentos lhes permitirão entender melhor as novas regras de relato financeiro.

Níveis de experiência

De acordo com a literatura analisada, quanto mais experiência as pessoas tiverem com um determinado sistema, maior será a probabilidade de aceitação (Igbaria *et al.*, 1995). Anderson (1995) mostra também uma relação positiva entre a experiência dos profissionais da área e a perceção da mudança que irá ocorrer. Há outros autores que afirmam o contrário, defendendo que o nível de experiência está negativamente relacionado com a perceção da mudança (Hicks, 1978).

Compromisso com valores contabilísticos tradicionais

Existe uma relação negativa entre o compromisso dos indivíduos com o relato financeiro existente e a forma como eles percebem um novo sistema contabilístico (Fontes *et al.*, 2016). Na mesma linha de pensamento, no caso de um sistema de contabilidade de custos, Jermias (2001) verificou que a familiaridade com o antigo sistema influenciou negativamente a aceitação do novo. Isso explica-se pelo facto dos valores contabilísticos existentes estarem incorporados no pensamento dos preparadores da informação.

Disposição para a mudança

Numerosos estudos relacionados com a mudança organizacional e a mudança contabilística concluíram que a disposição dos indivíduos para a mesma influencia a sua percepção de uma nova iniciativa (Marinova *et al.*, 2015). Existe uma proposição que afirma que o sucesso da mudança está dentro das predisposições psicológicas dos indivíduos envolvidos na mudança. A literatura deste tema identifica alguns traços de personalidade que influenciam o comportamento relacionado com a transformação (Holt *et al.*, 2007; Oreg, 2006). Esses traços são o otimismo, o altruísmo, a tolerância, a resiliência psicológica e a procura da rotina/sensação.

Impacto pessoal da mudança

Na literatura relacionada com as mudanças organizacionais e contabilísticas há evidências substanciais de que a percepção dos indivíduos é influenciada pelo impacto da alteração neles próprios (Armenakis *et al.*, 2007). Muitas vezes este impacto está relacionado com a perda do emprego devido à mudança do mesmo (Walker *et al.*, 2007). Podemos concluir que a percepção dos indivíduos face à alteração do sistema contabilístico está relacionada com o impacto no seu trabalho.

Utilidade percebida das novas demonstrações financeiras

A aceitação do novo sistema de informação relacionado com a entrada do SNC-AP está em grande parte dependente da utilidade perceptível do mesmo (Igbaria *et al.*, 1995; Fontes *et al.*, 2016). Vários estudos avaliam as percepções da mudança comparando os benefícios e a utilidade que este novo sistema apresenta (Naser *et al.*, 2003; Son *et al.*,

2006). Assim sendo, quanto mais útil o novo sistema for, maior será a disponibilidade dos preparadores para aceitação do mesmo.

Competências dos preparadores

Existe uma interligação entre as habilidades de um indivíduo e as novas exigências do trabalho que acompanham uma iniciativa de mudança. Algumas teorias afirmam que os indivíduos habilitados formam uma opinião profissional positiva sobre o novo sistema de relato financeiro, sobre as bases internacionais do mesmo e os seus benefícios. A formação que possa ser feita sobre o tema influencia positivamente a sua opinião inicial (Cunningham, 2006; Halbouni & Nour, 2014).

Interesses/grupos funcionais

Outro aspeto que influencia a perceção da mudança são os interesses e as influências dos grupos a que pertencem. Normalmente tende-se a apoiar as opiniões do grupo a que pertencemos. Não existe uma resposta de “sim” ou “não” relativamente aos benefícios desse aspeto face a perceção da mudança do POCAL para o SNC-AP. Tudo depende do grupo a que a pessoa pertence. (Fontes *et. al.*, 2016)

1.2.2 Fatores técnicos

Os fatores técnicos são determinantes para o sucesso da implementação de qualquer inovação (McLaren *et al.*, 2016). O primeiro passo para a mudança é o reconhecimento das limitações técnicas existentes no lugar onde ocorrerá a mudança, neste caso, a CMP (Burns & Baldvinsdottir, 2005; Seo & Creed, 2002). A qualidade dos sistemas de informação existentes e novos revela ser importante quando se pretende uma modificação (Delone & McLean, 1992). Relativamente aos sistemas informáticos, mais

especificamente no local do meu estágio, estão desatualizados tendendo a ser lentos. A adoção do SNC-AP pode ser uma boa oportunidade para melhorar.

1.2.3 Fatores situacionais

Os fatores situacionais das percepções da mudança foram amplamente reconhecidos em diversos tipos de literatura (McLauren *et al.*, 2016). Alguns dos fatores são:

Fatores ambientais internos, ambiente nacional e culturais existentes

Os fatores internos são de extrema importância para a implementação da mudança (Walker *et al.*, 2007). As mudanças devem ser planeadas e adequadas ao contexto nacional existente (Armenakis *et al.*, 2007). Estes autores são da opinião que melhor que nacionalizar a mudança, seria adaptá-la ao contexto local Fontes *et al.* (2016). Assim, podemos concluir que as percepções dos indivíduos face ao novo sistema do relato financeiro são influenciadas pela adequação das normas internacionais e do SNC-AP ao seu setor de atividade.

O fator ambiental externo que influencia também a decisão é a globalização. Devido a este fator já não são suficientes as normas portuguesas (Halbouni & Nour, 2014; McLauren *et al.*, 2016). Sentimos a necessidade uniformizar as normas com o resto da Europa e do mundo usando as IPSAS.

Outro fator importante do ambiente externo é a cultura existente na organização ao nível do estabelecimento de contactos com os fornecedores e clientes (Marques, 2004).

Fatores organizacionais

A cultura organizacional exerce uma influência poderosa nas crenças, atitudes e comportamentos numa situação de mudança (Self *et al.*, 2007). Por este motivo, os fatores organizacionais fazem parte da percepção da alteração (Halbouni & Nour, 2014; McLauren *et al.*, 2016). Em muitos casos o sucesso da mudança depende da medida em que as novas normas se adaptam ao ambiente organizacional (Oliver, 1991). Por exemplo, o novo sistema SNC-AP é comparável ao SNC já que as IPSAS têm por base as IFRS. No nosso caso pode ser muito importante esta adaptação, pois todo o setor privado já tem vindo a fazê-lo baseando-se nas normas internacionais o que facilitará a consolidação de contas no grupo público.

Benefícios contextuais antecipados

Os benefícios operacionais apontados pelo uso das IPSAS são: a melhoria do relato financeiro, a melhoria dos sistemas informáticos, a maior eficiência no processo de consolidação de contas e um aumento na transparência. Muita literatura fala em benefícios associados a um aumento da reputação (Albu *et al.*, 2014; Alon, 2013; Guerreiro *et al.*, 2012), associado ao uso de normas internacionais. É então esperada uma reação positiva dados os vários benefícios que o novo sistema fornece.

1.2.4 Fatores associados ao processo de mudança

Os fatores associados ao processo da mudança consistem em processos e estratégias que uma entidade adota para a implementação da mudança (Cullen *et al.*, 2014). Neste caso específico, os processos que a CMP adota para implementar a mudança. Há vários estudos que referem a importância dos processos de mudança (Georgalis *et al.*, 2015). Estes processos geralmente influenciam a percepção dos agentes renovadores relativamente ao novo sistema contabilístico.

É importante reforçar o papel dos gestores no processo de execução da mudança. Eles normalmente desempenham o papel de líder e é através deles que se interliga a comunicação e participação dos empregados. Por outras palavras, os líderes são importantes. Propiciam uma comunicação efetiva entre todos os níveis hierárquicos das empresas ou entidades públicas, o que contribui para a transparência do processo da mudança e também desperta o interesse dos funcionários em participar e envolver-se nela (Bressan, 2004). Infelizmente o modelo do líder enquanto motor da mudança nem sempre é eficiente. A experiência mostra quando uma empresa decide realmente implementar uma alteração, poucos dirigentes têm revelado ser competentes para promover as transformações necessárias (Bressan, 2004). As maneiras como o poder pode influenciar os processos de mudança são: a participação, a comunicação, a confiança no agente da mudança, o cronograma de implementação e a legitimidade legal. Analisarei mais detalhadamente cada um dos fatores enunciados tal como faz Fontes *et al.* (2016).

Participação

A participação é uma tática do agente da mudança para influenciar as crenças dos seus potenciais oponentes. É uma maneira de criar um ambiente adequado para a transformação, reduzindo as incertezas, promovendo percepções de equidade e desenvolvendo uma situação favorável de disposição para a proposta de mudança (Bordia *et al.*, 2004). Há várias maneiras de colocar os agentes a participar como, por exemplo, promover debates sobre a mudança onde pessoas podem argumentar as suas ideias e nesses debates incluir os mais experientes sobre o tema.

Comunicação

A comunicação é crucial na implementação e na percepção da mudança (Georgalis *et al.*, 2015). A comunicação pode consistir em anúncios e explicações, com o objetivo de criar

a consciência da necessidade da alteração. O aumento da compensação e a diminuição da incerteza facilitam a percepção sobre a mudança (Genkova & Geher, 2016). Neste caso, pode-se utilizar o poder do discurso como forma de persuasão, técnica destacada por Rodrigues & Craig (2007). Pode-se chamar um perito em SNC-AP para ele fazer uma formação relativa às mudanças que existirão na passagem de um sistema para o outro e a importância das normas internacionais. Ligando este ponto com aquilo que já foi referido, pode-se atribuir aos líderes a tarefa de comunicar corretamente a informação disponível aos seus trabalhadores.

Confiar no agente da mudança

É importante que a pessoa que está à frente da mudança seja de confiança, assim sente-se uma maior segurança e tranquilidade que é desejável nestas situações (Genkova & Geher, 2016). No contexto da contabilidade estamos preocupados com as características pessoais dos membros do Comité de Normalização Contabilística Público (CNCPP). Se houver essa confiança espera-se que haja reações positivas face ao SNC-AP. O agente de mudança também pode ser o chefe ou um órgão público supremo (como o Tribunal de Contas).

Calendário de implementação

A percepção dos indivíduos face à mudança também depende do momento quando esta é implementada. Existem estudos que analisam a influência do momento da implementação da mudança nas reações dos indivíduos. Neste momento é importante lembrar que inicialmente a alteração estava prevista para 2017, depois passou para 2018 e agora, nas Autarquias Locais, foi novamente reagendada para 2019.

Legitimidade

Se as agências governamentais e regulatórias apoiarem os protagonistas da mudança isso influenciará positivamente as reações das partes interessadas. Numa cultura legalista como a portuguesa (Caria & Rodrigues, 2014), as mudanças devem ser regulamentadas por decretos-lei para serem bem aceites pela generalidade das pessoas. Os processos de mudança dependem do envolvimento dos políticos (Lounsbury & Crumley, 2007).

Acabámos de rever a literatura sobre as perceções sobre mudança contabilística e organizacional. Na seção seguinte serão identificadas as principais dificuldades na mudança do POCAL para o SNC-AP.

1.3 Preparação para a Mudança

Identificação das dificuldades

O novo sistema contabilístico para o setor público baseia-se nas IPSAS que por seu lado se baseia nas IFRS. Nesta seção serão analisados os estudos que visam a identificação dos problemas de implementação das IFRS como Francis *et al.* (2008), Guerreiro *et al.* (2015) e Hopper & Major (2007).

A primeira dificuldade na mudança relaciona-se com o *software* (Francis *et al.*, 2008), dado que é necessário mudar os sistemas de informação em uso em todas as entidades das administrações públicas para dar resposta às novas exigências de informação, bem como, o estabelecimento de mecanismos adicionais de controlo interno que permitam monitorizar o novo processo contabilístico e o fluxo das transações que garantam que a informação a produzir é completa e fiável e cumpre os requisitos do sistema.

A segunda dificuldade respeita à formação dos profissionais da contabilidade para os preparar para esta alteração de paradigma ao nível da contabilidade pública. As principais dificuldades que esses profissionais irão encontrar são as questões específicas da contabilidade financeira como, por exemplo, os diferimentos ao nível dos rendimentos sem contraprestações e as provisões, cujo tratamento contabilístico com o SNC-AP terá que ser reavaliado. Outra dificuldade importante que aparece é como valorizar os ativos fixos tangíveis que estão em uso e que foram totalmente depreciados pelo sistema contabilístico POICAL, no momento da transição (Guerreiro *et al.*, 2015).

Por outro lado, o SNC-AP vai trazer julgamento profissional, o que pode tornar-se numa dificuldade. A qualidade de informação financeira desde o momento da entrada do novo sistema contabilístico estará dependente das habilitações profissionais dos contabilistas (Guerreiro *et al.*, 2015). As alterações no plano de contas também trazem dificuldades e criarão novas práticas contabilísticas (Hopper & Major, 2007).

Também o Tribunal de Contas (Relatório nº 6/2017) chamou a atenção para os riscos relacionadas com a ausência de estratégia, liderança e coordenação global do processo de implementação do SNC-AP, da sua articulação com aspetos previstos na nova Lei de Enquadramento Orçamental (LEO) e da correspondente afetação de recursos. Neste momento, a articulação está a ser assumida pela Unidade de Implementação da LEO. Outras dificuldades são os atrasos na publicação de diplomas legais, designadamente, os relacionados com a formação específica inicial e a formação subsequente em contabilidade pública e a carreira do contabilista público.

De acordo com o Tribunal de Contas (Relatório nº 6/2017 – 2ª secção), os requisitos para o exercício da função de contabilista público, no SNC-AP, não estão suficientemente clarificados face às competências e responsabilidades que lhe são cometidas. Também a arquitetura da Entidade Contabilística Estado, nomeadamente quanto à articulação de várias entidades da administração pública, ainda não está definida

Com o estágio na CMP, mais especificamente o estágio no Departamento de Finanças e Património, Divisão de Tesouraria, pretendo identificar as dificuldades e os métodos

utilizados para superar as mesmas. Também pretendo estudar até que ponto o novo SNC-AP é adequado à realidade das autarquias, não se limitando à visão teórica que é dada pelos livros e revistas científicas. Outros pontos que acho interessantes verificar durante o estudo são as vantagens/desvantagens do novo sistema contabilístico comparando com o antigo. É importante saber qual é a relação de custo/benefício do SNC-AP para a CMP. De seguida apresento a entidade pública em análise.

3 Câmara Municipal do Porto

A CMP localiza-se no Porto, que é a segunda cidade e o quarto município mais populoso de Portugal, situado no Norte do país (Pordata, 2011). É considerada uma cidade global gama², ou seja, é um lugar importante no sentido económico global (GaWC, 2008). O município é composto por 41.42 km² de área e tem uma população de 237 591 habitantes. (INE, 2012).

O atual edifício da CMP começou a ser construído em 1920, sofrendo inúmeras alterações até 1957. Este foi o ano em que foi concluída a obra e foram instalados os serviços camarários.

A CMP é o órgão autárquico e tem por missão definir e executar políticas tendo em vista a defesa dos interesses e satisfação das necessidades e expectativas dos cidadãos. A mesma promove o desenvolvimento do município em todas as áreas da vida. Atuando em áreas estratégicas como o ambiente e juventude, habitação, turismo, inovação, lazer, proteção civil, controlo interno, fiscalização, conhecimento e coesão social, urbanismo e mobilidade (Cidadão, 2017).

Na Figura 1 encontra-se o organograma parcial da CMP, para uma melhor perceção da pirâmide organizacional da instituição, com a identificação da Divisão da Tesouraria onde o estágio se realizou em destaque.

² Pode ser chamada de cidade global, cidade mundial, megacidade ou ainda centro mundial. É uma cidade considerada importante de ponto de vista económico. Este conceito foi introduzido pela socióloga Saskia Sassen.

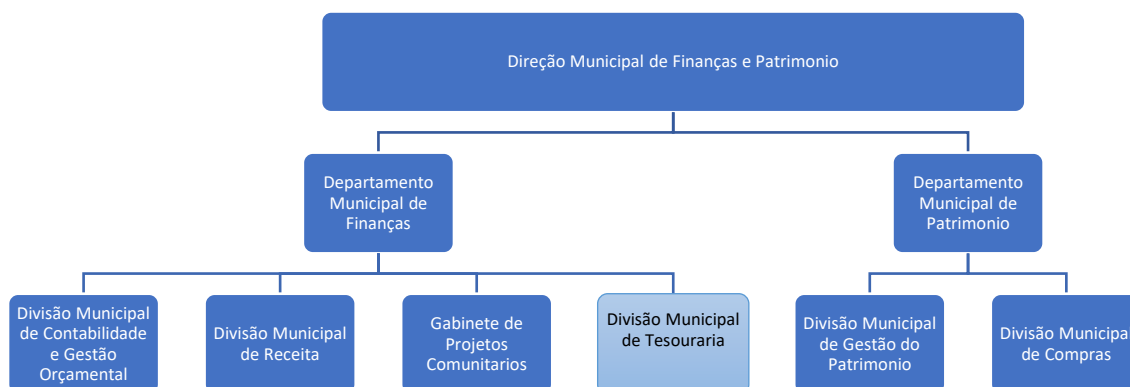


Figura 1 - Organograma de Direção Municipal de Finanças e Património.

Fonte: Elaboração própria, com base na informação disponível no site oficial da CMP.

Analisando a Figura 1, notamos que cada direção está dividida em departamentos: no caso em concreto, o Departamento Municipal de Finanças, onde estagiei, está subdividido em três divisões e um gabinete. Já o Departamento Municipal de Património está só subdividido em duas divisões.

Em 2017 e 2018, a CMP ainda utiliza(va) o sistema contabilístico POCAL. No relatório financeiro de 2016, no anexo às demonstrações financeiras, a CMP refere que a contabilidade pública incorpora a integração consistente da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos, de modo a que as autarquias disponham de um instrumento de apoio à gestão ajustado ao carácter específico da sua atividade.

Depois o Relatório foca especial atenção na contabilidade de custos, reconhecida como ferramenta principal de gestão financeira que permite o apuramento dos custos das funções e dos custos subjacentes à fixação de tarifas de bens e serviços fornecidos pelo município. Este ramo de contabilidade tem sido objeto de uma melhoria contínua tendo em vista a sua plena implementação. Já no final 2016 começou-se o estudo para passar

as contas da contabilidade de custos para o novo sistema SNC-AP que se assume vai entrar em vigor em 2019.

Analisando a informação contabilística do relatório de 2016 podemos verificar que a receita tal como a despesa tiveram uma evolução positiva. Também o Equilíbrio Orçamental teve uma evolução positiva. A informação mais detalhada encontra-se no relatório da CMP para o período 2016, que é público.

4 Método de investigação

As entidades que se preparam para adotar um novo regime de normas contabilísticas geralmente têm de enfrentar duas atividades principais: avaliação do impacto da mudança e processos de conversão (Guerreiro *et al.*, 2008).

Tal como já tinha referido anteriormente irei utilizar a técnica da entrevista, mais especificamente a entrevista estruturada (Marconi & Lakatos, 2002) e esta será realizada aos funcionários da Direção Municipal de Finanças e Património.

O termo entrevista é constituído a partir de duas palavras, entre e vista. Vista refere-se ao ato de ver, ter preocupação com algo. Entre indica a relação de lugar ou estado no espaço que separa duas pessoas ou coisas. Portanto, o termo entrevista refere-se ao ato de perceber relação entre pessoas (De Britto & Júnior, 2012).

A entrevista é uma das técnicas mais utilizadas, atualmente, em trabalhos científicos (De Britto & Júnior, 2012) já que permite ao pesquisador extrair uma quantidade muito grande de dados e informação que possibilitam um trabalho bastante rico. Ribeiro (2012, p.2 e 13 respetivamente) narra a pesquisa como “uma atividade de investigação capaz de oferecer e, portanto, produzir um conhecimento novo a respeito de uma área ou de um fenómeno, sistematizando-o em relação ao que já se sabe”; e também diz “ A entrevista é a técnica mais pertinente quando o pesquisador quer obter informações a respeito do seu objetivo, que permitam conhecer sobre atitudes, sentimentos e valores subjacente ao comportamento, o que significa que se pode ir além das descrições das ações incorporando novas fontes para a interpretação dos resultados pelos próprios entrevistados.”

O ponto de partida foi a pesquisa bibliográfica, que já foi apresentada. Num segundo momento irei realizar uma observação dos factos que me vão ajudar na obtenção de

mais informação relativa à mudança de POCAL para SNC-AP. Na terceira fase da pesquisa são realizadas as entrevistas.

Para obter uma compreensão aprofundada dos eventos que levam a adoção do SNC-AP, optei por utilizar uma pesquisa qualitativa envolvendo entrevistas semiestruturadas. Este método é apropriado para um relatório de estágio visto que tem por objetivo desenvolver uma descrição detalhada sobre a mudança organizacional e social que irá ser provocada pela alteração do sistema contabilístico no setor público (Mason, 2002; Arnoldi, 2006).

Os entrevistados foram selecionados com base na formação superior: ou seja, todos de forma homogénea são técnicos superiores que estejam a participar e tenham consciência da mudança. Foram entrevistadas 10 pessoas das quais 8 pertencem ao Departamento Municipal de Finanças e 2 ao Departamento Municipal do Património. O diferente número de entrevistados deve-se à diferente dimensão dos departamentos e à diferente importância dos mesmos. Outro critério que foi considerado foi a representatividade de género. Apesar desta variável não ser analisada podia influenciar as entrevistas, por este motivo temos 40% dos entrevistados do género masculino e 60% do feminino.

As entrevistas foram realizadas em português que é a língua nativa de todos os entrevistados. As mesmas foram gravadas e transcritas para evitar a possibilidade de distorcer significados particulares. Para reforçar a precisão dos dados das entrevistas, as transcrições foram enviadas aos entrevistados para corrigir erros e interpretações erradas, assim como para também dar a oportunidade de oferecerem informações adicionais (Guerreiro *et al.*, 2015). Foi garantido o anonimato aos entrevistados, que são identificados apenas por um número. A seguir apresento o quadro resumo dos entrevistados:

Entrevista	Posição	Data da entrevista	Duração da entrevista
1	Técnico Superior, CMP	02 Mar. 2018	23 min. 59 seg.
2	Técnico Superior, CMP	02 Mar. 2018	26 min. 10 seg.
3	Técnico Superior, CMP	02 Mar. 2018	22 min. 16 seg.
4	Técnico Superior, CMP	05 Mar. 2018	16 min. 53 seg.
5	Chefe de Divisão, CMP	08 Mar. 2018	33 min. 45 seg.
6	Técnico Superior, CMP	16. Mar.-2018	31 min. 38 seg.
7	Técnico Superior, CMP	16 Mar. 2018	31 min. 38 seg.
8	Diretor de Departamento, CMP	20 Mar. 2018	6 min. 38 seg.
9	Técnico Superior, CMP	20 Mar. 2018	10 min. 07 seg.
10	Chefe de Divisão, CMP	20 Mar. 2018	33 min. 49 seg.

Tabela 2-Entrevistados

As entrevistas foram realizadas durante um mês. Foram evitados ao máximo as questões longas e conceitos muito teóricos com objetivo de ajudar as pessoas que não são da área contábilística. Os entrevistados tiveram tempo para desenvolver a sua resposta. Quando necessário, as perguntas foram lidas de novo (Guerreiro *et al.*, 2015). No apêndice apresentam-se as questões que foram aplicadas, estando elas relacionadas com a bibliografia analisada e o modelo de análise.

Os entrevistados variam entre técnicos superiores, chefes de divisão e diretor de departamento, como se pode verificar pela Tabela 2. O tempo médio das entrevistas foi

23 minutos e 37 segundos. Todas as entrevistas foram codificadas e analisadas com base nas respostas dos entrevistados. Para avaliar a percepção dos indivíduos foi definido que existem três perguntas estratégicas.

A primeira pergunta está relacionada com o fator individual da disposição para a mudança: “Acha que está preparada(o) para a mudança?”. A segunda pergunta também está relacionada com fatores individuais, mas neste caso com interesses/grupos funcionais: “O seu grupo de trabalho apoia a mudança ou acha que ela não devia ser feita? E a Sr.(a) Doutor(a)?”. Por fim, a última e terceira pergunta está relacionada com fatores situacionais, mais especificamente com benefícios contextuais antecipados: “Sente que a entrada do SNC-AP pode gerar benefícios para a CMP? Quais?” Segundo a codificação adotada para que um entrevistado tenha percepção positiva tem de responder positivamente à primeira pergunta, ou seja, o entrevistado tem que se sentir preparado para a mudança. A segunda pergunta também deve ser positiva, isto é o entrevistado deve responder que apoia a mudança. Nesta pergunta a parte mais importante é a segunda que se foca nas percepções individuais. Por fim, a resposta à última pergunta deve ser positiva, ou seja, o entrevistado deve ver os benefícios que o SNC-AP irá trazer para a CMP. Só cumprindo todos estes requisitos se consideram que o entrevistado tem uma opinião positiva. No caso de não cumprir um dos aspetos o entrevistado cai automaticamente no grupo de entrevistados com percepção negativa. Assume-se assim que o entrevistado só tem percepção positiva se estiver comprometido com a mudança, nomeadamente em termos da sua própria formação e se disser que há benefícios esperados. Foram encontrados 3 entrevistados com percepções negativas. O guião com todas as perguntas encontra-se no Apêndice.

Para visualizar melhor os entrevistados com percepção negativa elaborei a Tabela 3, onde as colunas representam o número de entrevistado com a percepção negativa que totalizam os 3 entrevistados e as linhas representam as perguntas estratégicas das entrevistas.

	1º	2º	8º
Acha que está preparada(o) para a mudança?	-	-	-
O seu grupo de trabalho apoia a mudança ou acha que ela não devia ser feita? E a Sr.(a) Doutor(a)?	-	-	-
Sente que a entrada do SNC-AP pode gerar benefícios para a CMP? Quais?	-	+	-

Tabela 3- Resumo das respostas às perguntas estratégicas dos entrevistados com percepção negativa

De seguida, apresenta-se a análise dos resultados mais em pormenor e das conclusões de cada um dos aspetos.

5 Resultados

Fatores individuais

Nesta seção foram analisadas a idade das pessoas, o nível de educação, a experiência e o compromisso com os valores contabilísticos. São fatores que podem acelerar ou desacelerar o processo de mudança. Irei explicar cada um deles mais detalhadamente a seguir.

Idade

Analisando as entrevistas, tal como referido por Tamayo (1988), irei verificar se a idade tem influência nas percepções sobre a mudança. Os entrevistados foram divididos em dois grupos etários A e B, onde o A corresponde a entrevistados que têm entre 34 – 46 anos e B a entrevistados que têm entre 47-63anos.

Idades	Nº	Percepções sobre o novo referencial contabilístico
A: 34-46	6	2 das 6 pessoas, (33% dos 100%), têm uma percepção negativa
B: 47-63	4	1 das 4 pessoas, (25% dos 100%), tem uma percepção negativa

Tabela 4-Percepções sobre a mudança e a idade

Os resultados não confirmam as palavras de Kanfer & Ackerman (2004). Apesar de as percentagens serem diferentes, estão muito próximas uma de outra. Como as percentagens são muito idênticas concluo que a idade não influencia as perceções sobre o novo referencial contabilístico. No caso do grupo B, verifico que as pessoas da faixa etária mais idosa tendem a procurar informações por eles próprios, para não ficarem muito aquém da faixa mais jovem, mesmo que não estejam de acordo com a mudança.

Níveis de educação

O nível de educação das pessoas entrevistadas varia entre licenciatura e mestrado. Assim sendo o grupo de entrevistados é composto por Licenciados (L), Pós-graduados (PG) e Mestrados (M). A seguir apresenta-se uma tabela com a distribuição dos entrevistados.

Nível de Educação	Percentagem (%)
Licenciatura	50
Pós-graduação	30
Mestrado	20
TOTAL	100

Tabela 5-Níveis de educação

Tal como podemos verificar, todos os entrevistados têm o ensino superior. Anderson (1995) refere que as pessoas com mais habilitações académicas tendem a ter maior facilidade em processar a mudança. Entre os entrevistados não houve muita discrepância nas opiniões sobre mudança, talvez porque todas as pessoas têm ensino superior. Verifiquei que estão interessados em perceber o que se passa e estão dispostos a adquirir novos conhecimentos.

Fazendo a análise mais pormenorizada cheguei a conclusão que apoiam a mudança 100% dos entrevistados com o mestrado, 66% dos pós-graduados e 60% dos licenciados. Analiticamente na Tabela 6, confirmo mais uma vez a opinião defendida anteriormente.

Nível de educação	Nº	Perceções sobre o novo referencial contabilístico
Licenciatura	5	60% dos 100%, ou seja 3 dos 5 entrevistados licenciados têm uma perceção positiva.
Pós-graduação	3	66% dos 100%, ou seja 2 dos 3, dos pós-graduados têm uma perceção positiva.
Mestrado	2	100%, ou seja 2, dos entrevistados com o mestrado têm uma perceção positiva.

Tabela 6-Perceções sobre a mudança e níveis de educação

Os entrevistados com mestrado têm todas percepções positivas. Este resultado era esperado devido aos estudos feitos anteriormente como, por exemplo, Anderson (1995). Não existe grande diferença nas opiniões dos outros dois grupos. No entanto, é de salientar que os pós-graduados têm uma percepção melhor do que os licenciados, apesar de a diferença ser muito pequena. Verifiquei que os entrevistados com a percepção negativa encontram-se nos grupos de Licenciados e Pós-Graduados, 2 e 1 respectivamente.

Níveis de experiência

Relativamente aos níveis de experiência, Anderson (1995) e Igbaria *et al.*, (1995) defendem que existe uma relação positiva entre o nível de experiência dos profissionais da área e a percepção da mudança que irá ocorrer. O Gráfico 1 explica o número de anos de experiência dos entrevistados no POCAL. No eixo dos XX está representada cada entrevistado, ou seja, cada barra corresponde a uma pessoa. No eixo YY estão representadas as respectivas idades da experiência.



Gráfico 1-Anos de experiência

No Gráfico 1, foram divididos os entrevistados em dois grupos (vermelho e amarelo). Em vermelho destacam-se as pessoas com mais anos de experiência em POCAL. Estes entrevistados já trabalhavam na CMP no tempo do sistema contabilístico anterior ao POCAL, chamado “regime da caixa”. 80% dos indivíduos do grupo vermelho apoiam a mudança e veem a mesma como mais uma etapa da contabilidade pública, que irá melhorar os procedimentos contabilísticos. Quanto ao grupo amarelo, corresponde aos entrevistados que não conheceram o regime anterior ao POCAL, só conhecem a realidade do POCAL. Concluiu-se que 60% dos indivíduos do grupo amarelo (menos anos de experiência) têm percepções positivas. 20% dos entrevistados do grupo vermelho (mais anos de experiência) acham que se irá andar para trás no tempo, dado que se passará de um sistema detalhado para um sistema baseado em princípios e têm percepções negativas (ou seja, 80% dos entrevistados têm percepções positivas). Na Tabela 7 apresento a análise de forma mais visual.

Grupos de Anos de Experiência	Anos de experiência	Nº	Percepções sobre o novo referencial contabilístico
Vermelho	17	5	80%, ou seja 4 dos 5, têm uma percepção positiva
Amarelo	10-12-13.	5	60%, ou seja 3 dos 5, têm uma percepção positiva

Tabela 7-Percepções sobre a mudança e anos de experiência

Verificamos que o grupo vermelho (mais anos de experiência) está ligeiramente mais propenso à mudança do que o grupo amarelo (menos anos de experiência), o que está

de acordo com os resultados do Anderson (1995). O facto de já terem passado por um processo de mudança anteriormente (da base de caixa para a base do acréscimo) dá-lhes confiança no novo processo de mudança.

Compromisso com valores contabilísticos tradicionais

Relacionando a análise deste assunto com a revisão de literatura, confirma-se a afirmação de Fontes *et al.* (2016), que defendem que existe uma relação negativa entre o compromisso dos indivíduos com o sistema atual de contabilidade e a perceção da mudança. Ao mesmo tempo confirma-se a afirmação do Jermias (2001), que defende que a familiaridade com o antigo sistema influencia negativamente aceitação do novo.

No Gráfico 2, apresento a distribuição dos resultados das entrevistas. Concluiu-se que 70% dos entrevistados têm compromisso com os valores contabilísticos tradicionais, 20% não têm compromisso com o atual sistema contabilístico e os restantes 10%, independentemente do sistema contabilístico consideram que os relatórios do município devem transmitir o máximo da informação e confiança. Para confirmar mais uma vez a afirmação anterior, os 2 dos 3 entrevistados que não são a favor da mudança enquadram-se nos 70% dos que têm vínculo com valores contabilísticos tradicionais.

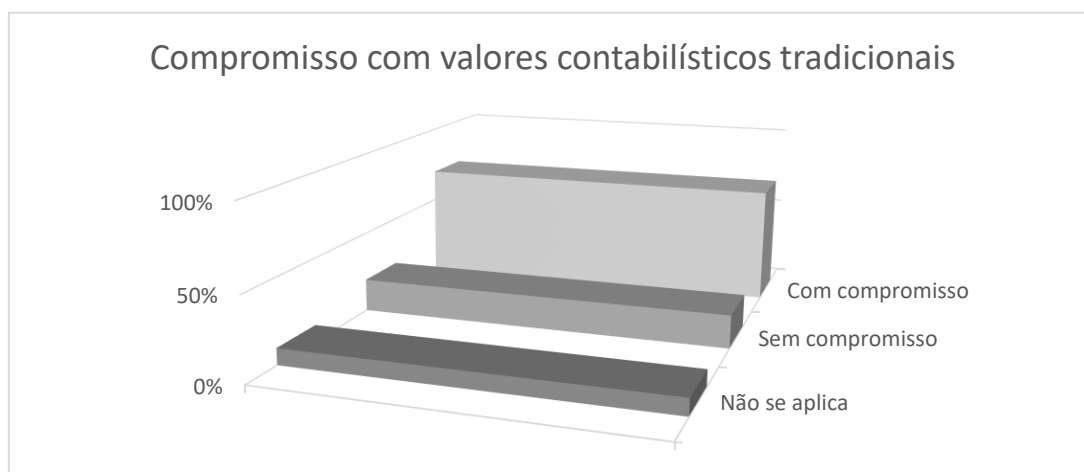


Gráfico 2-Compromisso com valores contabilísticos tradicionais

A seguir, apresento a Tabela 8 onde analiso o compromisso com os valores contabilísticos tradicionais e a sua relação com a perceção sobre o novo referencial contabilístico.

Compromisso com valores contabilísticos tradicionais	%	Nº	Perceções sobre o novo referencial contabilístico
Com compromisso	70	7	71% dos 100%, 5 dos 7, têm uma perceção positiva
Sem compromisso	20	2	100% têm uma perceção positiva
Não se aplica	10	1	0% têm perceção positiva

Tabela 8-Perceções sobre a mudança e o compromisso com valores contabilísticos tradicionais

Assim, percebemos que existem 7 entrevistados que possuem compromisso com os valores contabilísticos tradicionais, sendo que dos anteriores, 5 entrevistados têm uma visão positiva face à mudança contabilística e os restantes 2 são adversos à mudança. Existem ainda 2 entrevistados sem compromissos com o sistema contabilístico e eles apoiam por completo o novo sistema. Por fim, existe 1 entrevistado que é indiferente ao sistema contabilístico e o mesmo tem uma perceção negativa sobre a mudança.

Uma das respostas de um entrevistado com perceção negativa (Entrevistado Nº.1), quando inquirido sobre se o sistema atual é o mais adequado, foi:

É o existente em Portugal, não sei se é mais adequado. É o existente, conforme existem noutros países outros sistemas de contabilidade mais ou menos transparentes. Em Portugal o que existe neste momento é o POCAL. Estamos em fase de transição para o SNC-AP.

Agora, se compararmos com outros países, eu acho que o nosso sistema contabilístico em Portugal está bastante avançado e é dos mais fidedignos, comparativamente com outros países europeus.

Este entrevistado enquadra-se no grupo de 7 pessoas com compromisso com valores contabilísticos tradicionais e, por sua vez, nas duas pessoas que têm perceção negativa. Apesar de não afirmar diretamente que tem ligação forte com o POICAL diz que é o melhor sistema dos atuais na Europa.

Por outro lado, temos entrevistados (Nº. 10) que não têm compromissos com valores contabilísticos e que, quando questionados até que ponto o POICAL representa a verdadeira e correta imagem do município, responderam que “Eu acho que o POICAL não representa a imagem verdadeira do município.” São pessoas que apoiam fortemente a mudança e veem nela muitos benefícios, o custo justifica o investimento dos recursos e tempo.

Podemos concluir que as respostas refletem a perceção das pessoas que, mesmo querendo evitar respostas diretas, mostram se estão ou não de acordo com a mudança.

Disposição para a mudança

Este é mais um assunto que está de acordo com a literatura anteriormente revista, mais especificamente com Marinova *et al.* (2015) que são da opinião que a disposição dos indivíduos para a mudança influencia a sua perceção de uma nova iniciativa. Ou seja, o sucesso da mudança está dentro das predisposições psicológicas dos indivíduos envolvidos na mudança. Verifica-se que a maioria dos entrevistados têm predisposição para a mudança e veem o futuro da contabilidade pública a evoluir. Estão prontos para mudar e têm vontade para tal, pois sentem que têm bases teóricas consistentes e querem aplicá-las na prática. Alguns deles até dizem que, sem a prática, não faz sentido tanta formação, uma vez que os conceitos teóricos acabam por ser esquecidos.

Disposição para a mudança	Nº	Percepções sobre o novo referencial contabilístico
Sim	7	7 dos 7 têm uma percepção positiva
Não	3	100%, 3 dos 3, têm uma percepção negativa

Tabela 9-Percepção sobre a mudança e disposição para a mudança

Tal como já salientado, a Tabela 9 mostra que 70% dos entrevistados têm uma boa disposição para a mudança e os mesmos têm percepção positiva, já os entrevistados sem disposição para a mudança (30%) têm uma percepção negativa face a mudança que irá ocorrer. Os resultados foram muito interessantes, pois nenhum deles disse diretamente que não está disposto a mudar, mas ficou subentendido na entrevista. Este foi um momento no qual valorizei a escolha deste método de estudo (entrevista), dado que me possibilitou identificar estas subtilezas.

Um exemplo de uma resposta no qual não se pode assumir a veracidade da afirmação é a seguinte: “Os serviços estão-se a preparar, mas eu ainda não estou preparada” (Entrevistado Nº. 8). O entrevistado por si só mostra que não está preparado para a mudança, mas tem conhecimento de que as coisas estão a caminhar para a mesma.

Reforço mais uma vez a importância desta pergunta, pois ela é uma das 3 perguntas estratégicas na análise dos resultados das entrevistas.

Impacto pessoal da mudança

Armenakis *et al.* (2007) defendeu que a percepção da mudança é influenciada pelo impacto que a mesma terá sobre as funções desempenhadas pelo indivíduo. A análise às entrevistas permite concluir que a mudança irá ter influência em todos os entrevistados e afetará as funções de todos, pois os mesmos lidam diariamente com o sistema contabilístico (de forma mais ou menos direta). São pessoas que fazem parte da equipa financeira. Independentemente das percepções, todos os entrevistados acham que a mudança terá impacto nas suas vidas profissionais.

Apresento uma parte da entrevista que demonstra que a mudança irá ter impacto sobre as funções do entrevistado: “Porque eu sou contabilista e tudo que eu faço depende do normativo que é aplicado” (Entrevistado Nº. 3).

Utilidade percebida das novas demonstrações financeiras

De acordo com a literatura anteriormente revista, e mais especificamente com os autores Igbaria *et al.* (1995) e Fontes *et. al.* (2016), conclui que estes autores são da opinião que a aceitação da mudança depende em grande parte da utilidade percebida das novas demonstrações financeiras. Assim sendo, no caso específico das entrevistas verifiquei que todos os entrevistados estão de acordo que as novas demonstrações financeiras irão trazer mais benefícios comparativamente com os que o POCAL apresenta. Em geral, a percepção dos indivíduos face à mudança é positiva. Os benefícios mais referidos foram:

- Que a contabilidade pública vai acabar com planos sectoriais e vai ser criado um plano geral para toda a administração pública;

- Vai haver mais uniformidade das contas e as mesmas poderão ser comparadas com empresas municipais ou até mesmo com as entidades privadas;
- Irá focar mais a área de gestão, irão mostrar explicações das contas de modo que irá ser mais perceptível o benefício coletivo;
- O relato será mais simples e objetivo.

Como podemos ver, há um sentimento de otimismo em relação ao sistema que vai entrar em vigor e, mais especificamente, em relação às demonstrações financeiras. Segundo os resultados verificados nas entrevistas conclui-se que todos os entrevistados acham que as demonstrações financeiras do SNC-AP são melhores. Acham que as mesmas vão trazer benefícios para o Município e para contabilidade pública em geral. Por exemplo, o Entrevistado Nº. 6 refere que “[as demonstrações financeiras] vão trazer benefícios mais em termos de relato, será mais simples e mais objetivo.”

Competências dos preparadores

Mais uma vez os resultados mostram o que Cunningham (2006) e Halbouni & Nour (2014) afirmam: que os indivíduos com mais formação têm uma opinião profissional mais positiva sobre a mudança. A maioria dos entrevistados fizeram formação para estar dentro de assunto e perceber as vantagens do novo sistema. Por outro lado, apurei que 60% dos entrevistados limitaram-se a efetuar a formação dada pela CMP e 40% foram mais longe procurando tirar as suas dúvidas através de formações externas.

A Tabela 10 resume os resultados das entrevistas em relação ao modo como foram adquiridas as habilidades preparadoras.

Formação dos preparadores	%	Percepções sobre o novo referencial contabilístico
Formação Interna	60	67% dos 60%, 4 dos 6, entrevistados têm uma percepção positiva
Formação interna e externa	40	75% dos 40%, 3 dos 4, entrevistados têm uma percepção positiva

Tabela 10 - Percepção sobre a mudança e a formação

Concluimos que os entrevistados se dividem em dois grupos: um que corresponde a 60% que fizeram formação interna dada pela CMP; os restantes 40% que fizeram formação interna e externa. Analisando mais pormenorizadamente, os entrevistados que tiveram a formação interna, 67% deles apoiam a mudança. 75% dos entrevistados que fizeram formação interna e externa têm uma visão positiva acerca da mudança. Concluimos que dos 3 entrevistados com percepção negativa 2 enquadram-se no grupo que fez formação só interna e 1 fica no grupo que teve dois tipos de formação.

Um entrevistado que adquiriu os conhecimentos quer pela formação interna quer pela sua curiosidade argumentou: “Através de uma formação interna que o município deu e alguma informação que fui tirando na Internet e artigos.” (Entrevistado Nº. 9).

Um outro exemplo de uma pessoa que fez formações internas e externas, quando questionado como adquiriu os seus conhecimentos, respondeu: “Através de formações próprias na Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas e formações dadas aqui no município.” (Entrevistado Nº. 10). Daqui se percebe o papel desta Ordem na formação profissional também no setor público.

Houve outras opiniões que ainda acrescentaram (Entrevistado Nº. 5): “Nós já tivemos várias formações, mas ainda não consideramos que estamos num grau elevado da aprendizagem”. Isso mostra a disponibilidade e interesse em aprender, não deixando iludir-se sobre o seu conhecimento relativamente ao novo regime contabilístico que se supõe irá entrar em vigor em 2019.

Interesses/grupos funcionais

Os nossos grupos de trabalho e interesses pessoais podem também influenciar as perceções sobre a mudança, pois normalmente tende-se apoiar as opiniões do grupo a que pertencemos (Fontes *et. al.*, 2016). No caso deste estudo temos dois grupos o primeiro grupo é o Departamento Municipal de Finanças e o segundo grupo é Departamento Municipal do Património. Os grupos acima apresentados incluem vários elementos com opiniões distintas, mas em geral notei que pessoas na CMP apoiam a mudança.

Interesses/grupos funcionais	Nº	Perceções sobre o novo referencial contabilístico
Departamento Municipal de Finanças	8	5 dos 8, 62,5% dos entrevistados têm uma perceção positiva sobre a mudança
Departamento Municipal do Património	2	100% dos entrevistados têm perceção positiva sobre a mudança

Tabela 11 - Perceção relacionada com interesses/grupos funcionais

Mais especificamente analisando os dados que estão apresentados na Tabela 11, verificamos que o Departamento Municipal de Finanças tem 5 pessoas que têm a percepção positiva sobre a mudança e 3 têm percepções negativas. Estas 5 pessoas representam 62,5% dos entrevistados do Departamento Municipal de Finanças. No caso de grupo 2, o Departamento Municipal do Património todos, ou seja, 2 entrevistados têm percepção positiva. Também verifiquei que os entrevistados com percepção positiva têm maior capacidade de influenciar e de argumentação.

Apresento as palavras de um Entrevistado que se enquadra no Departamento Municipal de Finanças e a sua opinião em relação a percepção de toda a divisão (Entrevistado Nº. 10), “Tenho de tudo, tenho uns que nem se quer reconhecem a mudança, outros que acompanham a mudança e tenho outros que apesar de não conhecer estão interessados em saber.”

Esta é a segunda pergunta que faz parte das 3 perguntas estratégicas que permitem codificar as percepções dos entrevistados sobre a mudança.

Fatores técnicos

Segundo McLaren *et al.* (2016), os fatores técnicos são determinantes para o sucesso da implementação de qualquer inovação. Os fatores técnicos são relevantes na CMP. Para estudar estes fatores pedi aos entrevistados para identificarem as limitações técnicas existentes atualmente, tal como fazem os autores anteriormente analisados na revisão da literatura, como Burns & Baldvinsdottir (2005) e Seo & Creed (2002).

A seguir, pedi para falarem da qualidade dos sistemas informáticos, tal como Delone & McLean (1992). Foram identificadas várias limitações do software tais como:

- Não produz informação flexível que é necessária para determinadas situações;

- Os softwares são muito lentos;
- Não existe interligação entre os vários sistemas de informação;
- Informação insuficiente.

Apresento de seguida a Tabela 12 com o resumo dos fatores técnicos que foram analisados durante as entrevistas.

Fatores técnicos	%	Perceções sobre o novo referencial contabilístico
Os sistemas apresentam limitações	90	67%, ou seja, 6 dos 9 entrevistados têm uma perceção positiva sobre a mudança
Os sistemas não apresentam limitações	10	1 entrevistado tem perceção positiva sobre a mudança

Tabela 12 - Perceção sobre a mudança e os fatores técnicos

Analisando a Tabela 12 conclui-se que os entrevistados que acham que o software apresenta limitações, 67% deles têm perceção positiva sobre a mudança. Relativamente ao entrevistado que acha que o sistema informático não apresenta limitações, ele apoia a mudança.

O entrevistado que acha que o software não apresenta falhas diz que “A aplicação não apresenta assim tantas lacunas, satisfaz as necessidades. Quando for mudado para o SNC-AP deveria ser mais ou menos igual.” (Entrevistado Nº. 6)

Os restantes entrevistados são de opinião que software apresenta várias limitações e que deverá ser melhorado na passagem do POCAL para o SNC-AP. Nesta pergunta verifiquei que existem entrevistados que reconhecem a existência das falhas no sistema contabilístico atual, mas mesmo assim estes não são adeptos da mudança.

Fatores situacionais

Tal como verificado na literatura, este fator tem vários componentes que podem influenciar a perceção da mudança. Assim sendo, passamos a ver cada subfactor.

Fatores de ambiente interno, ambiente nacional e cultural existente

Os fatores internos são importantes na implementação da mudança (Walker *et al.*, 2007). Em primeiro lugar, foi analisado o contexto nacional, pois a mudança deve ser adaptada ao contexto nacional (Armenakis *et al.*, 2007). 80% dos entrevistados acha que a mudança está adaptada ao contexto nacional, enquanto os restantes 20% acha que para as juntas de freguesias mais pequenas o sistema é demasiado complicado. A seguir, passamos a analisar o contexto local da CMP. Verifiquei que todos os entrevistados acham que a mudança é adaptada ao contexto local da CMP. Na Figura 2, vemos a adaptação da mudança em dois níveis.





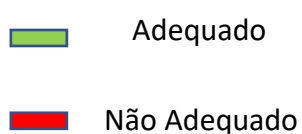
Contexto Nacional	Contexto local
 80%	 100%
 20%	 0%

Figura 2-Percepção sobre os fatores de ambiente interno e ambiente nacional



Referindo o panorama da globalização, verifiquei que maioria dos entrevistados apoiam o SNC-AP porque o mesmo tem origens nas normas internacionais e isso fará com que falemos a mesma linguagem contabilística em toda a Europa. Na Tabela 13 apresento uma análise mais detalhada do contexto nacional.

Fatores de ambiente interno, ambiente nacional e cultura existente	%	Percepções sobre o novo referencial contabilístico
Contexto nacional	80	75% dos 80%, 6 dos 8, têm uma percepção positiva
	20	50% dos 20%, 1 de 2, tem uma percepção positiva

Tabela 13 - percepções sobre a mudança e os fatores de ambiente nacional e local

Averiguei que, no contexto nacional, 80% dos entrevistados acham que a mudança está adequada e 75% deles têm também uma percepção positiva. Referindo agora os restantes 20% dos entrevistados, que acham que a mudança não está adequada ao contexto nacional, 50% deles têm uma percepção negativa face à alteração. Entre os entrevistados que acham que a mudança não é adequada a Portugal, existem uns que apesar de acharem que a mudança é adequada ao contexto da CMP, a mudança não é adequada para entidades pequenas quando se considera uma análise o custo/benefício.

Passamos a analisar o contexto local e, tal como vimos na Figura 2, todos pensam que a mudança é adequada à CMP e 70% têm uma percepção positiva sobre a mesma.

Em resposta à pergunta “Acha que o SNC-AP é adequado para o país?”, o Entrevistado Nº. 5 respondeu:

Eu acho que sim. Entendo que estamos numa fase de grande mudança a todos os níveis, nomeadamente na contabilidade. No que diz respeito, a questões de credibilidade, que no fundo é disponibilizarmos a todos a melhor informação financeira, eu julgo que aquilo que está subjacente ao SNC-AP é adaptar as normas internacionais, normalizar e adaptar todos às mesmas normas. Irá enriquecer a informação financeira, quer do município, quer do país.

Verifico com estas palavras que a pessoa percebe a importância da mudança e quer que a contabilidade seja uma marca da qualidade e fiabilidade.

Fatores organizacionais

Self *et al.*, (2007) referem que a cultura organizacional exerce uma influência poderosa nas crenças, atitudes e comportamentos relacionados com a mudança. O ambiente organizacional da CMP está muito propenso à mudança. Por isso, todos os entrevistados acham que a mesma vai encaixar-se muito bem no ambiente vivido. As novas normas vão-se adaptar à realidade da CMP e essa é mais uma razão para a sua aceitação. Como já é habitual, a CMP considera que foi sempre líder em se adaptar aos novos procedimentos. Esta mudança será mais uma etapa para a melhoria da informação.

Face à implementação, verifiquei na Tabela diferentes opiniões: 70% acham que o SNC-AP será de fácil implementação; já 30% duvidam disso, pensam que a mudança será complicada e que talvez haja mais um adiamento para 2020. Dos 70% anteriormente referidos, 86% têm uma percepção contabilística positiva. Dos 30%, os 33% têm percepção positiva.

Implementação	%	Percepções sobre o novo referencial contabilístico
Fácil	70	14% dos 70%, 1 dos 7, têm uma percepção negativa
Difícil	30	67% dos 30%, 2 dos 3, têm uma percepção negativa

Tabela 14 - Percepções sobre a mudança e a implementação do SNC-AP

Um exemplo da resposta de um Entrevistado à pergunta sobre se o ambiente organizacional se vai adaptar à mudança e se esta será de fácil implementação foi:

Sim, mas não estou a dizer que vai ser fácil, estamos a falar ao nível das pessoas, depois temos de ver a questão do programa. Acho que a mudança, numa primeira fase, acresce muito trabalho. Temos de pensar de outra forma, acho que as pessoas têm essa capacidade de se adaptar depois dessa mudança (Entrevistado Nº. 2).

Analisando a resposta, compreende-se que o entrevistado percebe que haverá dificuldade na implementação, mas essa será adequada ao ambiente organizacional. Apesar das dificuldades, é determinante suportá-las e evoluir.

Outra resposta de um Entrevistado que tem uma visão mais positiva face a esta questão foi: “Sim. Eu penso que não vai haver assim grandes constrangimentos” (Entrevistado Nº. 4). Entende-se que a mudança vai ser benéfica e enquadra-se na cultura

organizacional. Já a mudança, na opinião deste entrevistado, será mais fácil, ao contrário da opinião do exemplo anterior.

Benefícios contextuais antecipadas

Esta é a última pergunta estratégica. Se alguns dos benefícios não forem reconhecidos como positivos, então o Entrevistado tem percepção negativa face a mudança.

Alguns Entrevistados dizem que o novo sistema vai trazer mais transparência, comparabilidade e uniformidade. Por outro lado, a literatura anteriormente revista fala no aumento da reputação que resulta do uso das normas internacionais, o que ajuda a aceitação da mudança (Albu *et al.*, 2014; Alon, 2013; Guerreiro *et al.*, 2012). Já neste aspeto, existem opiniões opostas. Constatei que 80% dos Entrevistados acreditam que o Portugal vai aumentar a sua reputação por utilizar as IPSAS e 20% acredita que a adoção do SNC-AP não irá afetar a reputação. Dos Entrevistados que acreditam no aumento da reputação 1 tem percepção negativa e dos Entrevistados que acham que o SNC-AP não vai trazer o aumento da reputação 2 têm percepção negativa, ou seja, todos.

Aumento da reputação	%	Percepções sobre o novo referencial contabilístico
Sim	80	7 dos 8, têm uma percepção positiva
Não	20	0, têm uma percepção positiva

Tabela 15 - Percepção sobre a mudança e o aumento da reputação pelo uso de normas internacionais

Averigui que 2 Entrevistados com percepção negativa não acreditam no aumento da reputação que Portugal terá parte a União Europeia.

Durante esta pergunta ouvi respostas muito interessantes, como por exemplo:

Eu acho, que a nível de reputação, Portugal, juntamente com o Brasil, têm sistemas de contabilidade extremamente elaborados, ou seja, que geram uma boa confiança nos utilizadores da informação financeira. São dos sistemas contabilísticos mais avançados. Os [sistemas] europeus, a nível da informação financeira transmitida, não são tão descritivos quanto os nossos sistemas de contabilidade de Portugal e do Brasil, sendo que o do Brasil ainda é mais [descritivo] do que o de Portugal. Estamos agora a apoiar as IPSAS e normas que venham da União Europeia e acompanhar aquilo que é a informação deles (Entrevistado Nº. 1).

Certifiquei-me que este Entrevistado não acha que a reputação de Portugal irá aumentar, pois haverá a passagem de um sistema detalhado para um mais generalista. Este Entrevistado enquadra-se nas pessoas que tem uma percepção negativa da mudança.

Outro exemplo, mas desta vez de um Entrevistado que acha que o Portugal irá aumentar a reputação. Este Entrevistado apoia absolutamente a mudança e respondeu positivamente:

Sim. Eu acho que tudo que permita fazer um reporte mais claro, um reporte da informação mais rigorosa é positivo. Eu penso que este esforço que SNC-AP vai trazer para as autarquias locais torna o país mais rico, com mais informação. (Entrevistado Nº. 10).

O Entrevistado está com altas expectativas em relação ao novo sistema. Afirmou várias vezes durante a entrevista que será bom estarmos a andar da mesma forma que a União Europeia. Também espera que o novo sistema resolva os problemas que o sistema atual já não consegue resolver.

Fatores associados ao processo de mudança

Foram analisados os fatores do processo da mudança, que consistem em processos e estratégias que a entidade adota para a implementação da mudança (Cillen *et al.*, 2014).

Analisei a figura do líder que é uma figura importante e desempenha papel de intermediário na comunicação e na participação dos empregados (Bressan, 2004).

A seguir, investigarei cada um dos fatores mais pormenorizadamente.

Participação

Averigui que a CMP conseguiu criar um ambiente adequado para a mudança, reduzindo as incertezas, promovendo percepções de equidade e desenvolvendo uma situação favorável para mudança (Bordia *et al.*, 2004). 90% dos Entrevistados têm um papel ativo na mudança, contribuindo para que o SNC-AP, seja implementado o mais rapidamente possível. Os 10% que não têm papel ativo, têm um papel apenas de análise dos dados. Dos 90% anteriormente referidos, 78% têm uma percepção positiva, ou seja 7 dos 9 têm percepção positiva; já nos outros 10%, não existe a percepção positiva.

Participação	%	Percepções sobre o novo referencial contabilístico
Ativa	90	78% dos 90%, 6 dos 9, têm uma percepção positiva
Passiva	10	0% de 10% têm uma percepção positiva

Tabela 16 - Percepção sobre a mudança e participação

Uma das respostas de um Entrevistado foi “Sou um peão da mudança. Sim, sinto mesmo importante estou muito ligado a isso.” (Entrevistado Nº. 9). Nota-se que a pessoa está

motivada, o Entrevistado sente que é importante e quer contribuir cada vez mais com o seu trabalho.

Um outro exemplo é:

Sim, 100%. Fui eu que estive a fazer a passagem dos saldos, fui eu que tive que trabalhar com a empresa de informática, estivemos a fazer testes durante o ano todo. Tive aqui um estagiário a trabalhar connosco e eu fui o orientador do trabalho durante o estágio. Eu estive mesmo 100% envolvido na mudança e já estava a fazer mudança até ao dia anterior quando disseram que não ia haver SNC-AP. Estava eu a trabalhar nisso ...assim a suar para acabar aquilo a tempo e recebo uma informação daquelas (Entrevistado Nº. 3).

Concluo que o Entrevistado está totalmente a favor da mudança, trabalhou de forma árdua para atingir as metas, continua a sentir-se importante e motivado.

Comunicação

Concordo com Georgalis *et al.* (2015), quando afirma que a comunicação é crucial na implementação e na perceção da mudança. Quando as pessoas compreendem aquilo que está a acontecer, têm menor incerteza e aceitam melhor a mudança, por outras palavras o aumento das competências diminui o nível das incertezas (Genkova & Geher, 2016). Isso acontece nos Entrevistados. Aqueles que estão mais informados, estão mais propensos à mudança. Segundo a Tabela 17 os 30% dos Entrevistados, mesmo assim, acham que a comunicação não tem sido suficiente e alguns acham que a comunicação sai muito em cima da hora de ação. Os restantes sentem-se bem informados, com comunicação suficiente, só que, em algumas situações pontuais, esta não é muito clara. Dos 70% dos Entrevistados que são da opinião que a informação é suficiente, 71% têm perceção positiva face a mudança, por outras palavras 5 dos 7 têm perceção positiva. Dos 30% que acham que a informação é insuficiente, 67% têm perceção positiva, ou seja 2 dos 3 têm perceção positiva.

Comunicação	%	Percepções sobre o novo referencial contabilístico
Suficiente	70	71% dos 70%, 5 dos 7, têm percepção positiva
Insuficiente	30	67% dos 30%, 2 dos 3, têm percepção positiva

Tabela 17 - Percepção relacionada com comunicação

A comunicação não parece, contudo, estar a influenciar a percepção já que as percentagens são similares. Há uns Entrevistados que acham que a comunicação é insuficiente e um Entrevistado que acha que a comunicação é suficiente. Por exemplo, a opinião do Entrevistado que acha que a comunicação é suficiente é: “Sim, neste momento sim.” (Entrevistado Nº 2). Nota-se que, por enquanto, o Entrevistado se sente bem informado e não necessita de mais esclarecimentos, já no futuro logo se vê se será suficiente ou não.

Verifiquei que na prática o município tem uma boa base de dados e difunde a informação, através de reuniões com os colaboradores, análise dos indicadores e formações internas.

Confiar nos agentes da mudança

Este é mais um caso que confirma a literatura anteriormente revista no sentido em que é importante que as pessoas que estão na frente da mudança sejam de confiança já que proporcionam maior segurança e tranquilidade, que é desejável neste tipo de situações (Genkova & Geher, 2016). Segundo a análise das entrevistas conclui que todos os

Entrevistados confiam nos agentes que estão na frente da mudança. Também a maior parte dos Entrevistados acham que os líderes estão bem preparados.

A resposta de um Entrevistado demonstra claramente que confia no agente da mudança: “A legislação mais o apoio interno, nomeadamente da chefia, sim, eu acho que tem sido suficiente” (Entrevistado Nº. 4). Com estas palavras, prova-se que existe uma confiança nos agentes que estão a acompanhar a mudança, pois a legislação e o apoio interno fazem com que pessoas se sintam confortáveis na mudança. Também parece que existe um conhecimento contabilístico avançado das chefias.

Calendário de implementação

Tal como referi na revisão da literatura e confirmei na análise das entrevistas, a perceção dos indivíduos face à mudança também depende do momento em que essa é implementada. Apresento no Gráfico 3 a divisão dos Entrevistados em dois grupos, os que acham que calendário de implementação está bem definido e os que acham que está mal definido.

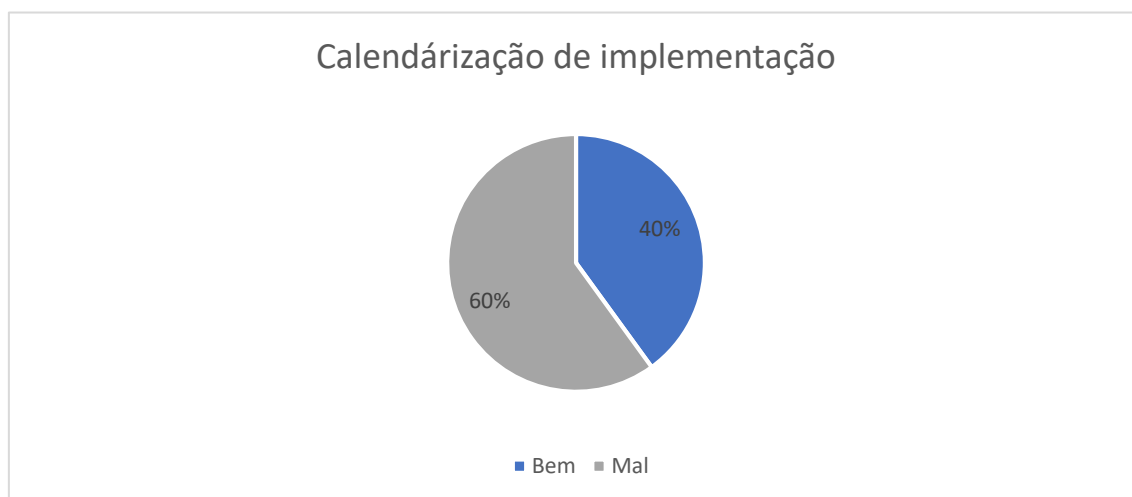


Gráfico 3-Posição dos entrevistados relativamente ao adiamento e à calendarização da implementação do SNC-AP nas Autarquias Locais

60% dos Entrevistados acham que o calendário da implementação está mal definido, declarando que o adiamento não se justificou. Os comentários foram que a CMP estava preparada. Por outro lado, defendem que, uma vez definida a data, devia-se cumprir sob a pena de pessoas deixarem de acreditar nos agentes da mudança.

Analisando a Tabela 18 percebemos que 40% acham que o calendário está bem definido, acham que é uma repetição do que já tinha acontecido com o POCAL, sendo por isso normal haver adimentos.

Definição de calendário de implementação	%	Percepções sobre o novo referencial contabilístico
Está bem	40	50% dos 40%, 2 dos 4, têm uma percepção positiva
Está mal	60	83% dos 60%, 5 dos 6, têm uma percepção positiva

Tabela 18 - Percepção relacionada com definições de calendário de implementação

Os Entrevistados que pensam que o adiamento foi mau têm por base de o facto de a CMP estar preparada e o problema ter sido noutras entidades. Outras opiniões é que “Está bem calendarizado, mas sempre se terá uma sensação que o tempo é pouco...” (Entrevistado Nº 3). O Entrevistado aponta que durante a mudança sempre parece que o tempo é pouco, mas deve-se avançar. Há outros Entrevistados (Entrevistado Nº. 7) que são mais radicais afirmando que “O calendário da implementação não está bem definido! Devia ter entrado em 2018!”.

Verifiquei que existe a tendência de pessoas com percepção positiva sobre a mudança dizerem que acham que o calendário está mal definido, talvez porque querem que o

SNC-AP seja a realidade do município para que possam aplicar os conhecimentos teóricos na prática.

Legitimidade

Este é um aspeto muito importante, pois a legislação define o modo de funcionamento de todas as entidades. Os processos da mudança dependem dos políticos e técnicos (Lounsbury & Crumley, 2007), visto que elaboram toda a legislação. 80% dos Entrevistados acham que a legislação sai muito tarde e 20% acham que sai a tempo útil. Dos 80%, os 63% têm uma percepção positiva face à mudança que irá haver e dos 20% todos têm a percepção positiva. Dos Entrevistados que acreditam que a legislação sai a tempo útil 100% apoiam a mudança.

Legitimidade	%	Percepções sobre o novo referencial contabilístico
Atempada	20	100% dos 20%, 2 dos 2, têm uma percepção positiva
Não atempada	80	63% dos 80%, 5 dos 8, têm uma percepção positiva

Tabela 19 - Percepção sobre a mudança e legitimidade

Uma das respostas de um Entrevistado em relação à pergunta se acha que a legislação está a ser elaborada a tempo útil foi:

Não, o atraso da entrada do SNC-AP é porque efetivamente a legislação não foi elaborada em tempo útil e eventualmente também não é suficiente dado que as organizações públicas

não são exatamente a mesma coisa como o SNC, onde qualquer sociedade anónima se rege mais ou menos pelas mesmas normas... (Entrevistado Nº. 5).

Nestas palavras nota-se a insatisfação do Entrevistado em relação à saída tardia da legislação pois, se o normativo fosse elaborado mais cedo, podia não haver este atraso da entrada do SNC-AP. De destacar que os procedimentos de uma autarquia local não são os mesmos de uma empresa privada e que deveria haver mais informação na legislação sobre os procedimentos mais específicos do SNC-AP.

Outra opinião que vai de encontro com o que já foi referido é:

...atrasos acontecem frequentemente. Sai uma legislação a dizer que vai ser emitida uma portaria para dar sequência, mas essa portaria nunca mais é emitida, portanto fica um vazio/pendente, não se sabe bem como se deve fazer, por isso não se faz porque não há enquadramento para isso. Isso é muito frequente na nossa área... (Entrevistado Nº. 2).

Também foi dito que a legislação sai, só que é muito vaga e não explica como o procedimento vai ser realizado, a seguir pede-se um esclarecimento e no mesmo dizem que está a ser elaborada uma portaria para explicar tudo, só que muitas vezes esta portaria nunca chega a sair. Nos casos mais urgentes, as chefias elaboram um plano B, realizam-no e só depois aparece a portaria que dá uma solução e muitas das vezes essa é o plano B que já foi realizado.

Mais um exemplo muito real é "... nós temos um caso em que um decreto-lei ia sair no caso do quadro plurianual de investimentos e nunca saiu até hoje." (Entrevistado Nº. 4). O funcionário que está responsável por este quadro até hoje não elaborou nada pois nada é dito sobre como deve ser feito.

Uma outra opinião de um Entrevistado que defende que a legislação sai a tempo útil foi: "Sim, a legislação sai em tempo útil" (Entrevistado Nº 9)

Por fim, a opinião que concluirá a análise das perceções em relação a este assunto foi de um Entrevistado que disse

Estamos otimistas em relação ao SNC-AP que podemos ver como desafio, porque aquela ideia de que a contabilidade é sempre a mesma coisa não é verdade. Porque todos os dias há mudanças, todos os dias há novas situações para melhorar, e o SNC-AP é um desafio que nos leva a evoluir nesta área (Entrevistado Nº 5).

Com esta afirmação, vê-se o espírito positivo e de grande motivação do Entrevistado.

Acabei de analisar as percepções sobre a mudança contabilística, mais especificamente foram revistos fatores individuais, técnicos, situacionais e do processo de mudança. Em cada um deles, existiam várias opiniões que foram argumentadas. Agora passarei a analisar a preparação para a mudança, onde explorarei as dificuldades sentidas.

Preparação para a Mudança

Identificação das dificuldades

As principais dificuldades que foram identificadas pelos Entrevistados é a inexistência de um bom *software* e a fraca preparação informática. Este resultado está de acordo com a literatura revista e as palavras de Franciset *al.* (2008).

70% dos Entrevistados apontaram que as dificuldades relacionadas com o *software* são o principal problema. Dos 70%, 57% têm uma percepção positiva face a mudança e, dos 30%, todos têm percepção positiva.

Software	%	Percepções sobre o novo referencial contabilístico
Dificuldades com o <i>software</i>	70	57% dos 70%, 4 dos 7, têm percepção positiva
Não há dificuldades com o <i>software</i>	30	100%, 3 dos 3, têm percepção positiva

Tabela 20 - Percepção sobre a mudança e dificuldades com software

Outra dificuldade encontrada na literatura (Guerreiro *et al*, 2008; 2012) é a formação. A CMP considera que estava preparada para mudar em 2018, que a formação tinha sido suficiente, mas os Entrevistados consideraram que outras autarquias locais tinham dificuldades por não ter tido formação. Segundo os Entrevistados, estas dificuldades levaram ao adiamento do SNC-AP nas Autarquias Locais (Circular do Secretário de Estado das Autarquias Locais).

Alguns defendem que talvez se devesse ter avançado com a mudança, mesmo que algumas autarquias não estivessem a acompanhar e dar um tempo para a transição. Mais uma dificuldade identificada pelos Entrevistados, com um espírito crítico, é que a população portuguesa tem aversão à mudança, por isso é que está sempre a adiar a mudança.

Face “às vicissitudes várias” reportadas na Circular, foi perguntado se havia mesmos razões para adiar. Uma das respostas foi: “Pela nossa parte eu entendi que foi negativo...” (Entrevistado Nº 9). Percebe-se que o adiamento não foi bem-vindo, nem bem aceite pela maior parte dos Entrevistados. Como um exemplo, o Entrevistado 3 diz:

O adiamento não foi benéfico ... nós recebemos a notícia com muita admiração e alguma frustração. Estávamos a trabalhar exatamente nisso, estávamos a trabalhar intensamente durante um ano para entrada em vigor e recebemos a notícia naquela maneira.

6 Conclusões

Depois da análise da literatura e a realização das entrevistas, cheguei à conclusão que, em geral, a percepção dos funcionários da CMP é positiva face a mudança que irá acontecer.

No global, 70% dos Entrevistados são a favor da mudança, e os que não são têm uma tendência para serem influenciados positivamente. Também se conclui que se consideravam já preparados para a mudança em 2017. A maioria acha que a mudança fará com que Portugal apresente contas mais fiáveis e mais transparentes. Consecutivamente aumentará a reputação de Portugal na União Europeia.

Todos os Entrevistados apontaram certas dificuldades nos sistemas informáticos atuais que gostavam que fossem corrigidos no novo *software*. Este aspeto será de todo o interesse para os dirigentes da mudança. Também estas dificuldades podem ser generalizadas para todas as autarquias que usam o mesmo *software*. Resolvendo o problema num local, depois é só passar a prática noutras Autarquias Locais.

Relativamente aos fatores individuais, mais especificamente ao fator idade, concluí que não existem diferenças significativa em relação à percepção sobre a mudança entre Entrevistados mais jovens e mais velhas e, como tal, não se confirma o que a literatura anteriormente revista afirma, que a idade influencia a percepção sobre um novo referencial contabilístico.

Já no caso de níveis de educação, constatei que as pessoas com maior nível de escolaridade têm melhor percepção sobre a mudança, ser licenciado, pós-graduado ou mestrado influencia os horizontes de cada um. Assim sendo, os Entrevistados com o mestrado reagem melhor à inovação, depois os pós-graduados e, por fim, os licenciados.

No que toca aos níveis de experiência, os resultados das entrevistas mostram que as pessoas mais experientes têm melhor percepção da mudança (Anderson, 1995). Um dos fatores explicativos é que estas pessoas já viveram uma grande reforma contabilística (a passagem do regime da caixa para o POCAL) e não temem esta nova mudança.

Em relação ao compromisso com os valores contabilísticos tradicionais verifica-se que as pessoas já estão habituadas a funcionar com o sistema POCAL há muitos anos, ainda o estão a usar e isso influencia a sensibilidade para a nova mudança. Mesmo que grande parte dos entrevistados tenham compromisso com o sistema contabilístico atual, mais de metade tem uma percepção positiva sobre a mudança.

A disposição para a mudança também foi analisada. Verifiquei que todos os Entrevistados que têm percepções positivas face à mudança estão dispostos a mudar, já os Entrevistados que tem percepções negativa não querem mudar.

Na análise da utilidade percebida das demonstrações financeiras, constatei que todos veem algumas melhorias nas demonstrações financeiras que o município irá apresentar depois da mudança.

Durante as entrevistas também verifiquei as habilidades dos preparadores da mudança e percebi que a maioria se limitou a fazer formações internas disponibilizadas pela CMP e a fazer formação de e-learning através da plataforma criada pela UNILEO. Houve poucos Entrevistados que foram fazer formações externas e ainda percebi uma outra situação: é que existem Entrevistados que tentam adquirir conhecimento por eles próprios, fazendo pesquisa na Internet.

Os entrevistados foram divididos em 2 grupos: Departamento Municipal de Finanças e Departamento Municipal de Património. Concluí que o último grupo apoia a mudança e todos Entrevistados deste grupo têm percepção positiva; já no caso do primeiro grupo, 37,5% dos Entrevistados que estão adversos a mudança. Mas, em geral, os Entrevistados têm uma boa percepção, refletem sobre o que irá acontecer futuramente e preparam-se.

O fator técnico, nomeadamente os softwares existentes, é o fator mais problemático de todos. Os Entrevistados mencionam que o software apresenta inúmeras lacunas que se espera que venham a ser corrigidas com a entrada do SNC-AP. Daqui se conclui que a mudança também é vista como uma oportunidade para melhorar.

Em relação aos fatores do ambiente interno, ambiente nacional e cultura existente, verifiquei que 80% dos Entrevistados acham que o SNC-AP é adequado ao contexto nacional. Contudo, quando estudei o contexto local, verifiquei que 100% dos Entrevistados acham que o SNC-AP é adequado à CMP. Então, surge a pergunta de como possível uma pessoa achar que o SNC-AP é adequado à CMP, mas não é adequado no contexto nacional? Uma das explicações prende-se com a análise custo/benefício: segundo alguns Entrevistados, o SNC-AP é adequado para a CMP porque é uma câmara grande, mas para as câmaras pequenas e para as juntas de freguesias, mesmo o regime simplificado, é muito complicado e pode não trazer benefícios que justifiquem os custos.

Agora, focando nos fatores organizacionais, como já é histórico, a CMP considera que está preparada para avançar com a mudança. 70% dos Entrevistados acham que será fácil de implementar e os restantes acham que não.

Outro fator estudado foram os benefícios contextuais antecipados, nomeadamente com o aumento da reputação de Portugal perante a União Europeia. Aqui concluí que 70% acham que a reputação de Portugal vai aumentar uma vez que passamos a usar as mesmas normas que a União Europeia, e isso dará mais credibilidade e uniformização da informação financeira; já 30% acham que é um absurdo e devíamos manter o sistema atual visto que é mais pormenorizado comparativamente com o SNC-AP.

Falando dos fatores do processo de mudança, o primeiro é a participação: conclui que 90% dos Entrevistados tem um papel ativo na mudança, participam com o seu conhecimento e trabalho. O segundo fator é a comunicação da mudança: aqui já 70% acham que a comunicação é suficiente, os restantes 30% gostavam de ter mais esclarecimentos. Todos os Entrevistados confiam nos agentes da mudança, que conseguiu uniformizar as opiniões dos Entrevistados. Verifiquei que os líderes da

mudança passam uma imagem de muita confiança e os Entrevistados sentem-se seguros e confiantes a ouvir explicações e esclarecimentos das chefias. O quarto fator foi o calendário da implementação onde 60% defendem que não está bem, pois o adiamento da entrada em vigor do SNC-AP faz com que pessoas deixem de acreditar que a mudança será mesmo a realidade. O último fator deste subtema é a legitimidade: 80% pensam que a legislação não é suficiente e sai em muitos casos fora do tempo previsto, ou até em alguns casos, nunca sai.

Numa das últimas perguntas das entrevistas, foi pedida que o Entrevistado identificasse as dificuldades, onde houve 7 dos 10 Entrevistado que identificaram várias dificuldades no regime contabilístico atual e que deviam ser mudados. Além da necessidade de melhorar o software (já mencionado em cima), referiram ainda as lacunas que a legislação do SNC-AP ainda tem e que deviam ser esclarecidas para não provocarem problemas futuras. Espera-se que o SNC-AP seja melhor que o POCAL e, com tal, tem de ter legislação mais clara.

Este trabalho contribui para a literatura por pela primeira vez utilizar o modelo de Fontes *et al.* (2016). Também pela primeira vez foram estudadas as perceções de um município sobre a mudança para o SNC-AP. A sua utilização permitiu perceber quais as principais dificuldades no processo de mudança. Utilizando este modelo, torna-se mais simples preparar um guião para fazer as entrevistas, bem como analisar os resultados das entrevistas.

Este trabalho não está isento de limitações já que se trata de um estudo de caso que não pode ser generalizado. Também todas as limitações associadas à metodologia por entrevistas são aplicáveis.

Como estudos futuros, seria interessante usar o mesmo modelo noutras autarquias locais portuguesas. Também seria interessante, levar a cabo um estudo idêntico, usando o mesmo modelo, através de questionários, a ser respondido por todas as autarquias locais. Este estudo seria quantitativo e poderia dar um panorama mais geral das perceções da generalidade dos municípios portugueses.

7 Referências

- AIRC, (2017). SNC-AP adiado para 2019. Acedido 06 de fevereiro 2018, em <http://www.airc.pt/newsletters/snc-ap-adiamento>
- Albu, C. N., Albu, N., & Alexander, D. (2014). When global accounting standards meet the local context—Insights from an emerging economy. *Critical Perspectives on Accounting*, 25, 489–510.
- Almeida, J. P. V. (2017). Estudo exploratório sobre a mudança nas regras mensuração do POCAL para o SNC-AP. *Arquivo da Faculdade de Economia da Universidade do Porto, (Master dissertation)*.
- Alon, A. (2013). Complexity and dual institutionalality: The case of IFRS adoption in Russia. *Corporate Governance: An International Review*, 21(1), 42–57.
- Anderson, S. W. (1995). A framework for assessing cost management system changes: The case of activity based costing implementation at General Motors, 1986–1993. *Journal of Management Accounting Research*, 7, 1–51.
- Araújo, J. M. P. D. (2006). A implementação do plano oficial de contabilidade pública e dos planos sectoriais dos serviços autónomos da Administração Central: estudo e análise, *(Doctoral dissertation)*.
- Armenakis, A. A., Harris, S. G., Cole, M. S., Fillmer, J. L., & Self, D. R. (2007). A top management team's reactions to organizational transformation: The diagnostic benefits of five key change sentiments. *Journal of Change Management*, 7(3), 273–290.
- Arnoldi, M. A. G. C. (2006). A entrevista na pesquisa qualitativa: mecanismos para validação dos resultados. Belo Horizonte: *Autêntica editora*.

- Bordia, P., Hobman, E., Jones, E., Gallois, C., & Callan, V. J. (2004). Uncertainty during organizational change: Types, consequences, and management strategies. *Journal of Business and Psychology, 18*(4), 507–532.
- Bressan, C. L. (2004). Mudança Organizacional: uma visão gerencial. *Seminário de gestão de negócios, Universidade São Francisco*.
- Burns, J., & Baldvinsdottir, G. (2005). An institutional perspective of accountants' new roles – the interplay of contradictions and praxis. *European Accounting Review, 14*(4), 725–757.
- Caldwell, S. D., Herold, D. M., & Fedor, D. B. (2004). Toward an understanding of the relationships among organizational change, individual differences, and changes in person–environment fit: A cross-level study. *Journal of Applied Psychology, 89*(5), 868–882.
- Caria, A. A., & Rodrigues, L. L. (2014). The evolution of financial accounting in Portugal since the 1960s: A new institutional economics perspective. *Accounting History, 19*(1-2), 227-254.
- Carreira, F., Pardal, P., & Heliodoro, P. (2016). Ativos fixos tangíveis: NCRF 7 versus NCP 5. *Congresso Internacional de Contabilidade Pública, Setúbal*.
- Carvalho, A. C. P., & Carreira, J. (2016). Considerações sobre o impacto do novo modelo contabilístico (SNC-AP) nas contas das Autarquias Locais. XVII Encontro AECA, acedido 2 de outubro e disponível em <http://www.xviiencuentroaeca.ipb.pt/docs/artigos/59f.pdf>.
- Carvalho, J., Fernandes, M. J., & Teixeira, A. (2006). POCAL comentado. *2ª Edição*. Porto: Rei dos Livros.
- Cullen, K. L., Edwards, B. D., Casper, W. C., & Gue, K. R. (2014). Employees' adaptability and perceptions of change-related uncertainty: Implications for perceived organizational support, job satisfaction, and performance. *Journal of Business and Psychology, 9*(2), 269–280.

- Cunningham, G. B. (2006). The relationships among commitment to change, coping with change, and turnover intentions. *European Journal of Work and Organizational Psychology, 15*(1), 29–45.
- Da Silva, C. F. F., & Costa, T. C. (2008). A Contabilidade Analítica no POC-Educação: o preenchimento dos mapas necessários para o apuramento dos custos e dos proveitos. *Revista TOC, 95*, 39-49.
- Da Silva, M. D. L. R., Rua, S. C., & Quesado, P. R. (2016). O tratamento contabilístico dos ativos intangíveis: SNC versus SNC-AP. *Instituto Politécnico do Cávado e do Ave, (Master dissertation)*.
- David, F., & Abreu, R. (2016). Contributo do SNC-AP para uma maior transparência das contas públicas em Portugal. *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, 37*(107), 13-15
- De Britto Júnior, Á. F., & Júnior, N. F. (2012). A utilização da técnica da entrevista em trabalhos científicos. *Revista Evidência, 7*(7), 237-250
- Delone, W. H., & McLean, E. R. (1992). Information systems success: The quest for the dependent variable. *Information Systems Research, 3*(1), 60–95.
- Fontes, A., Rodrigues, L. L., & Craig, R. (2016, December). A theoretical model of stakeholder perceptions of a new financial reporting system. *Accounting Forum, 40*(4), 300-315
- França, A. R. T. (2013). O impacto das IPSAS na investigação em contabilidade pública nos últimos cinco anos: financial account ability and management. Instituto Universitário de Lisboa *(Master dissertation)*.
- Francis, J. R., Khurana, I. K., Martin, X., & Pereira, R. (2008). The role of firm-specific incentives and country factors in explaining voluntary IAS adoptions: Evidence from private firms. *European Accounting Review, 17*(2), 331–360

- Gama, S. (2016). Relatório de Estágio Curricular–Câmara Municipal-Departamento de Contabilidade (Pinhel). *Biblioteca digital IPG, (Relatório do Estágio da Licenciatura)*.
- GaWc (2008) The world according. *Loughborough University*. Acedido 18 de Maio e esta disponível em <http://www.lboro.ac.uk/gawc/world2008.html>
- Genkova, P., & Geher, C. (2016). Is communication always helpful? The influence of organizational communication on feelings of uncertainty and commitment of employees during change management processes. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 6(1), 55–66.
- Georgalis, J., Samaratunge, R., Kimberley, N., & Lu, Y. (2015). Change process characteristics and resistance to organisational change: The role of employee perceptions of justice. *Australian Journal of Management*, 40(1), 89–113.
- Gomes P., Fernandes M. & Carvalho J. (2015). O processo de harmonização internacional da contabilidade pública em Portugal: A perspetiva dos diferentes stakeholders. *Comunicação apresentada no V Congresso dos TOC, Lisboa*.
- Guerreiro, M. S., Rodrigues, L. L., & Craig, R. (2015). Institutional change of accounting systems: The adoption of a regime of adapted International Financial Reporting Standards. *European Accounting Review*, 24(2), 379–409.
- Guerreiro, M. S., Rodrigues, L. R., & Craig, R. (2012). Voluntary adoption of International Financial Reporting Standards by large unlisted companies in Portugal –institutional logics and strategic responses. *Accounting Organizations & Society*, 37, 482–499.
- Guerreiro, M. S., Rodrigues, L. L., & Craig, R. (2008). The preparedness of companies to adopt International Financial Reporting Standards: Portuguese evidence. *Accounting Forum*, 32(1), 75–88.
- Halbouni, S. S., & Nour, M. A. (2014). An empirical study of the drivers of management accounting innovation: A UAE perspective. *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, 6(1), 60–86.

- Hicks, J. O. (1978). An examination of accounting interest groups' differential perceptions of innovations. *Accounting Review*, 53(2), 371–388.
- Holt, D. T., Armenakis, A. A., Field, H. S., & Harris, S. G. (2007). Readiness for organizational change: The systematic development of a scale. *Journal of Applied Behavioral Science*, 43(2), 232–255.
- Hopper, T., & Major, M. (2007). Extending institutional analysis through theoretical triangulation: Regulation and activity-based costing in Portuguese telecommunications. *European Accounting Review*, 16(1), 59–97.
- Hopwood, A. G. (1983). On trying to study accounting in the contexts in which it operates. *Accounting, Organizations and Society*, 8(2/3), 287-305.
- Hopwood, A. G., & Miller, P. (Eds.). (1994). *Accounting as social and institutional practice* (Vol. 24). Cambridge: Cambridge University Press.
- Humphrey, C., & Scapens, R. W. (1996). Methodological themes: theories and case studies of organizational accounting practices: limitation or liberation? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 9(4), 86-106.
- Igbaria, M., Guimaraes, T., & Davis, G. B. (1995). Testing the determinants of microcomputer usage via a structural equation model. *Journal of Management Information Systems*, 11(4), 87–114.
- INE (2012). Censos 2011: Quadros de apuramento por freguesia. *Instituto Nacional de Estatística*. Acedido em 18 de Maio de 2018 e esta disponível em www.ine.pt/investigadores/Quadros/Q101.zip
- Jermias, J. (2001). Cognitive dissonance and resistance to change: The influence of commitment confirmation and feedback on judgment usefulness of accounting systems. *Accounting Organizations and Society*, 26, 141–160.
- Jorge, S. (2012). Novas tendências da contabilidade pública: Portugal numa perspetiva internacional. *Revista da OTOC*, 13, 47-52.

- Kanfer, R., & Ackerman, P. L. (2004). Aging, adult development, and work motivation source. *Academy of Management Review*, 29(3), 440–458.
- Lounsbury, M., & Crumley, E. T. (2007). New practice creation: An institutional perspective on innovation. *Organization Studies*, 28(7), 993–1012.
- Marconi, M. D. A., & Lakatos, E. M. (2002). Técnicas de pesquisa. São Paulo: *Editora Atlas S.A.*
- Marinova, S. V., Peng, C., Lorinkova, N., Dyne, L. V., & Chiaburu, D. (2015). Change-oriented behavior: A meta-analysis of individual and job design predictors. *Journal of Vocational Behavior*, 88, 104–120.
- Marques, M. (2004). O capital intelectual no sector público. *Congresso Contabilidade, relatório financeiro e responsabilidade social, Lisboa.*
- Mason, J. (2002). Qualitative researching. London: *SAGE Publications.*
- McLaren, J., Appleyard, T., & Mitchell, F. (2016). The rise and fall of management accounting systems: A case study investigation of EVA. *The British Accounting Review*, 48(3), 1–18.
- Monteiro, A. G. (2016). Os desafios do SNC-AP. *Revisores E Auditores*, 72, 43-47
- Naser, K., Nuseibeh, R. & Al-Hussaini, A. (2003). Users' perception of various aspects of Kuwait corporate reporting. *Managerial Auditing Journal*, 18(6/7), 599–617.
- Oliver, C. (1991). Strategic responses to institutional processes. *Academy of Management Review*, 16(1), 145–179.
- Oreg, S. (2006). Personality, context, and resistance to organizational change. *European Journal of Work and Organizational Psychology*, 15(1), 73–101.
- Pordata, (2011). População residente segundo os censos: total e por grandes grupos etários. *Pordata, Base de dados Portugal Contemporâneo*. Acedido em 18 de Maio de 2018 e esta disponível em: <https://www.pordata.pt/MicroPage.aspx?DatabaseName=Municipios&Micro>

Name=Popula%C3%A7%C3%A3o+residente+segundo+os+Censos+total+e+por
+grandes+grupos+et%C3%A1rios&MicroURL=22&

Portal de Cidadão. (2017), CMP. Acedido em 06 de novembro 2017, em
<https://www.portaldocidadao.pt/pt/web/camara-municipal-do-porto/camara-municipal-do-porto>

Rees, N. A., & Chandler, R. A. (2004). Accounting harmonisation through the eyes of UK finance directors. working paper. *Cardiff, Wales: University of Cardiff, Cardiff Business School.*

Ribeiro, E. A. (2012). A perspetiva da entrevista na investigação qualitativa. *Revista Evidência, 4(4), pp. 2-13*

Rodrigues L. L., Schmidt, P., Santos, J. L., Fonseca, P. C. D. (2011), "A research note on accounting in Brazil in the context of political, economic and social transformations, 1860–1964", *Accounting History, 16(1), pp.111–123.*

Rodrigues, C. S. F. (2015). A adoção das IPSAS pela primeira vez no Setor Público Português: estudo de caso: distrito de Lisboa (*Master dissertation, Instituto Politécnico de Setúbal. Escola Superior de Ciências Empresariais.*)

Rodrigues, L. L., & Craig, R. (2007). Assessing international accounting harmonization using Hegelian dialectic, isomorphism and Foucault. *Critical Perspectives on Accounting, 18, 739–757.*

Rua, S. (2016). A problemática do reconhecimento e da mensuração dos ativos fixos tangíveis: Estudo comparativo do SNC e do SNC-AP. *Atas do XVII Encontro AECA. Bragança: AECA/IPB.*

Rua, S. C. (2015). Estudo comparativo do reconhecimento e da mensuração dos ativos fixos tangíveis no POCAL e no SNC-AP. Congresso Internacional de Contabilidade Pública, Setúbal.

- Self, D. R., Armenakis, A. A., & Schraeder, M. (2007). Organizational change content, process, and context: A simultaneous analysis of employee reactions. *Journal of Change Management*, 7(2), 211–229.
- Seo, M. G., & Creed, W. E. (2002). Institutional contradictions, praxis and institutional change: A dialectical perspective. *Academy of Management Review*, 27(2), 222–247.
- Son, D. D., Marriott, N., & Marriott, P. (2006). Users' perceptions and uses of financial reports of small and medium companies (SMCs) in transactionaleconomies: Qualitative evidence from Vietnam. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 3(3), 218–235.
- Tamayo, A. (1988). Influência do sexo e da idade sobre o sistema de valores. *Arquivos Brasileiros de Psicologia*, 40(3), 91-104.
- Walker, H. J., Armenakis, A. A., & Bernerth, J. B. (2007). Factors influencing organizational change efforts: An integrative investigation of change content, context, process and individual differences. *Journal of Organizational Change Management*, 20(6), 761–773.
- Weick, K. (1985). A Diagnostic Approach to Organizational Behavior. *Psyc critiques*, 30(1), 77-78.

Relatório n.º 6/2017 – 2ª secção, Tribunal de Contas, consultado 20/07/2018
http://www.tcontas.pt/pt/actos/rel_auditoria/2017/2s/rel006-2017-2s.shtm

Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro. Diário da República n.º 243/2016, Série I de 2016-12-21. Economia. Altera o regime da administração financeira do Estado e do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas.

Portaria n.º 218/2016, de 09 de agosto. Diário da República n.º 152/2016, Série I de 2016-08-09. Finanças. Regime Simplificado do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas.

Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro. Diário da República n.º 178/2015, Série I de 2015-09-11. Ministério das Finanças. Aprova o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas.

Decreto-lei 134/2012 de 29 de junho. Diário da República n.º 125/2012, Série I de 2012-06-29. Ministério das Finanças. Procede à revisão da estrutura e composição da Comissão de Normalização Contabilística, adaptando-a às novas competências de normalização para o setor público.

Decreto-Lei n.º 54-A/1999, de 22 de fevereiro. Diário da República n.º 44/1999, 1º Suplemento, Série I-A de 1999-02-22. Ministério do Equipamento, do Planeamento e da Administração do Território. Aprova o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), definindo-se os princípios orçamentais e contabilísticos e os de controlo interno, as regras previsionais, os critérios de valorimetria, o balanço, a demonstração de resultados, bem assim os documentos previsionais e os de prestação de contas.

Decreto-Lei nº. 232/1997, de 3 de setembro. Diário da república nº.203/1997, Série I-A de 1997-09-03. Ministério das Finanças. Aprova o Plano Oficial de contabilidade Público.

Decreto-Lei nº. 226/1993, de 22 de junho. Diário da República n.º 144/1993, Série I-A de 1993-06-22. Ministério das Finanças. Estabelece o novo regime de contabilidade dos serviços municipalizados e das federações de municípios

Decreto Regulamentar nº. 92-C/1984, de 28 de dezembro. Diário da República nº.299/1984, 3º Suplemento. Série I de 1984-12-28. Presidência do Conselho de Ministros e Ministérios de Administração Interna e das Finanças e do Plano. Estabelece disposições relativas às operações respeitantes à arrecadação das receitas e à realização das despesas, ao movimento de preações de tesouraria e às respetivas operações de controlo nas autarquias locais e assembleias distritais.

Decreto-Lei nº. 341/1983, de 21 de julho. Diário da República nº.166/1983, Série I de 1983-07-21. Ministérios das Finanças e do Plano, da Administração Interna e da Reforma Administrativa. Determina o modelo orçamental e contabilístico das autarquias locais.

Guião: 1. Perceção sobre o SNC-AP	
<i>Literatura</i>	<i>Perguntas</i>
Fatores individuais, idade	Qual é a sua idade?
Fatores individuais, nível de educação	Qual é o seu nível de estudos? (Licenciatura, mestrado, etc.)?
Fatores individuais, nível de experiência	Qual é o número de anos de experiência em POAL?
Fatores individuais, compromisso com valores contábeis tradicionais	Até que ponto acha que o POAL proporciona imagem verdadeira e correta do Município?
Fatores individuais, disposição para a mudança	Acha que está preparada(o) para a mudança?
Fatores individuais, impacto pessoal da mudança	Acha que a mudança irá ter um impacto direto sobre si e as suas funções?
Fatores individuais, utilidade perceptível das demonstrações financeiras	Acha que as novas demonstrações financeiras irão trazer benefícios? Como avalia a utilidade das mesmas?
Fatores individuais, habilidades dos preparadores	Qual o seu grau de conhecimento sobre SNC-AP? Como adquiriu conhecimentos sobre SNC-AP? Já teve algum tipo de formação sobre o SNC-AP? Se não, vai ter? Ou acha que não é necessário?

Fatores individuais, interesses/grupos funcionais	O seu grupo de trabalho apoia a mudança ou acham que a mudança não devia ser feita? E a Sr.(a) Doutor(a)?
Fatores técnicos	Acha que o vosso software apresenta limitações? Acha que o vosso sistema de informação produz a informação completa e fiável? Conseguem fazer tudo de forma pretendida e rápida? O que acham que devia ser melhorado no software? Quais são as suas sugestões para o novo sistema que terá por base SNC-AP?
Fatores situacionais, fatores ambientais internos, ambiente nacional e cultural existente	Acha que o SNC-AP é adequado para as Autarquias locais e para a CMP? E para o país e para a contabilidade pública portuguesa?
Fatores situacionais, fatores organizacionais	Acha que novo sistema vai-se adaptar ao ambiente organizacional? Acha que vai ser fácil implementá-lo na CMP?
Fatores situacionais, benefícios contextuais antecipados	Sente que a entrada do SNC-AP pode gerar benefícios para a Câmara Municipal do Porto? Quais? Vai melhorar a consolidação de contas, aumentar a transparência? Portugal terá um aumento de reputação por usar normas internacionais de contabilidade pública?
Fatores do processo de mudança, participação	O(a) Sr(a). Tem um papel ativo na mudança? Sente que é importante?
Fatores do processo de mudança, comunicação	Acha que a comunicação por parte dos órgãos superiores é suficiente? Sente-se bem informado?

Fatores do processo de mudança, confiar no agente da mudança	Confia nos agentes que estão a acompanhar a mudança? Acha que a preparação deles é suficiente?
Fatores do processo de mudança, calendário de implementação	Acha que o calendário da implementação está bem definido? O que acha em relação a esse adiamento da entrada do SNC-AP que ocorreu?
Fatores do processo de mudança, legitimidade	Acha que a legislação está a ser elaborados a tempo útil? Tem boa aceitação?
Guião: 2. Não adoção do SNC-AP em 2018	
<i>Literatura</i>	<i>Perguntas</i>
Sistema informático, formação e outras “vicissitudes” que levaram ao adiamento	Que “vicissitudes várias” levaram à não adoção do SNC-AP em 2018? Acha que o adiamento foi positivo ou negativo?

Tabela 211 - Perguntas das entrevistas relacionadas com revisão da literatura